Los motivos de oposición a la providencia de apremio

Andrés García Martínez

Profesor titular, acreditado a catedrático,
de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Autónoma de Madrid

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Gaspar de la Peña Velasco, don Alejandro Blázquez Lidoy, don Antonio Montero Domínguez, don Jesús Quintas Bermúdez, don Fernando Serrano Antón y don Eduardo Verdún Fraile.

Extracto

Los conflictos entre la Administración tributaria y los deudores tributarios en relación con la procedencia del procedimiento de apremio para el cobro de las deudas se han intensificado en los últimos años. Y esto, debido a la larga crisis económica que todavía padecemos, con las dificultades que ello ha supuesto para el puntual pago de las deudas tributarias, así como a las acuciantes necesidades de cobro de tales deudas por parte de la Administración tributaria, precisamente, por el descenso en la recaudación tributaria global motivada por el descenso en la actividad económica. El interés de este estudio radica, precisamente, en ofrecer un análisis de los criterios jurisprudenciales y doctrinales más recientes en torno a la interpretación de los motivos de oposición a la procedencia de la vía de apremio y en determinar aquellos motivos o causas de oposición del deudor no previstos expresamente en la LGT, tales como la nulidad de pleno derecho del acto de liquidación, que, sin embargo, los tribunales van admitiendo en una interpretación algo más flexible del artículo 167.3 de la LGT, que establece la lista de motivos de oposición al apremio.

Palabras clave: recaudación; periodo ejecutivo; providencia de apremio; oposición del deudor; impugnación.

Fecha de entrada: 03-05-2017 / Fecha de aceptación: 12-07-2017 / Fecha de revisión: 15-01-2018

The reasons for opposition to the executive collection procedure

Andrés García Martínez

Abstract

The conflicts between the tax Administration and the tax debtors in relation to the origin of the enforcement procedure for the collection of debts have intensified in recent years. And this, due to the long economic crisis that we still suffer, with the difficulties that this has meant for the timely payment of tax debts, as well as the pressing needs of collection of such debts by the tax Administration, precisely, for the decrease in global tax collection due to the decline in economic activity. The interest of this study lies, precisely, in offering an analysis of the most recent jurisprudential and doctrinal criteria regarding the interpretation of the grounds for opposing the admissibility of the remedy and in determining those grounds or grounds of opposition of the debtor not expressly provided for in the LGT, such as the nullity of the act of liquidation, which, however, the courts admit a somewhat more flexible interpretation of article 167.3 of the LGT, that establishes the list of grounds for opposing the pressure.

Keywords: collection; executive period; executive procedure; opposition of the debtor; debtor's challenge.

Sumario

Cómo citar este estudio:

García Martínez, A. (2018). Los motivos de oposición a la providencia de apremio. *RCyT. CEF*, *421*, 115-154.



1. INTRODUCCIÓN

1.1. EL PROCEDIMIENTO DE APREMIO COMO MANIFESTACIÓN DE LA POTESTAD DE AUTOTUTELA ADMINISTRATIVA

En el presente trabajo nos proponemos analizar los motivos de oposición del deudor tributario frente a la providencia de apremio[1]. Constituye esta, como señala el artículo 167.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), el título suficiente para iniciar el procedimiento de apremio y tendrá la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados tributarios. Así, el artículo 70.1 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (en adelante, RGR), conceptúa la providencia de apremio como el «acto de la Administración que ordena la ejecución contra el patrimonio del obligado al pago». La providencia de apremio constituye, pues, en el ámbito de la recaudación tributaria (y de la recaudación de otros ingresos de derecho público que no tienen naturaleza tributaria), la concreción de la potestad de autotutela ejecutiva de la Administración, ya que con la emisión y notificación de la misma al deudor tributario se da inicio al procedimiento de ejecución forzosa, tradicionalmente llamado «procedimiento de apremio», encaminado al cobro coactivo de la deuda debida a la Administración, mediante la traba y ejecución de los bienes del deudor si fuese necesario[2].

Ciñéndonos al ámbito exclusivamente tributario, la notificación de la providencia de apremio da inicio al procedimiento ejecutivo previsto en la normativa tributaria para la recaudación

[1] Como destaca F. Serrano Antón (1998, p. 65), desde un punto de vista subjetivo cabe distinguir entre la oposición ejercitada por el deudor y la llevada a cabo por terceras personas ajenas al procedimiento ejecutivo. En este último caso se incluye exclusivamente a la tercería de dominio. Pues bien, en nuestro trabajo nos centraremos en la oposición a la procedencia del procedimiento de apremio que puede llevar a cabo el deudor.

[2] En este sentido, M. Lafuente Benaches (1992, p. 131) define la ejecución forzosa como «un procedimiento de ejecución del acto administrativo en que la Administración utiliza la coacción frente a los administrados que se niegan a cumplirlo voluntariamente. El ordenamiento jurídico posibilita a la Administración pública la utilización de un procedimiento para hacer efectivas las consecuencias jurídicas del acto administrativo». F. J. Sanz Larruga (1991, pp. 44 y 45) califica el apremio administrativo como «el medio ordinario de ejecución forzosa administrativa», y como un medio de ejecución forzosa *singular*, esto es, que recae sobre bienes concretos del patrimonio del deudor y no sobre la totalidad de este, si bien, ello no impide que a través de sucesivas operaciones de embargo y enajenación se produzca la total liquidación del patrimonio del deudor.

de las deudas de esta naturaleza. De conformidad con el artículo 167.1 de la LGT, el procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia notificada al obligado tributario en la que se identificará la deuda pendiente, se liquidarán los recargos de apremio previstos en el artículo 28 de la LGT y se requerirá al deudor para que efectúe el pago. Se trata de un procedimiento exclusivamente administrativo, por lo que la competencia para entender del mismo y resolver todas sus incidencias corresponde únicamente a la Administración tributaria, como expresamente establece el artículo 163.1 de la LGT. Es un procedimiento que se inicia e impulsa de oficio en todos sus trámites y, una vez iniciado, solo se suspenderá en los casos y en la forma prevista en la normativa tributaria, tal y como preceptúa el artículo 163.3 de la LGT[3].

Respecto a los efectos del inicio del procedimiento de apremio, se han señalado los siguientes[4]:

a) El devengo de los recargos del periodo ejecutivo.
b) El comienzo del devengo del interés de demora. El mismo es compatible con el llamado «recargo de apremio» y con las propias costas del procedimiento.
c) El embargo y enajenación de los bienes y derechos del obligado tributario si el deudor no efectuase el pago en el nuevo plazo voluntario concedido al efecto (debe advertirse así en la providencia de apremio según lo señalado en el art. 167.4 de la LGT).

1.2. LOS PRESUPUESTOS DEL PROCEDIMIENTO DE APREMIO

El procedimiento de apremio no puede iniciarse de forma arbitraria, sino que es necesaria la concurrencia de unos presupuestos materiales, temporales y formales para dar curso al mismo[5].

El presupuesto material lo constituye la necesidad de que la deuda sea líquida y exigible. Para ello es imprescindible que el deudor haya tenido conocimiento de la existencia de la deuda, de forma que haya podido ejercer las acciones de defensa legalmente previstas en el correspondiente procedimiento contradictorio[6].

---

3 Como señala A. Menéndez Moreno (2015, p. 328), el procedimiento de apremio constituye «el cauce formal mediante el que la Administración procura el cumplimiento de la prestación tributaria actuando, coercitivamente, si es preciso, contra el patrimonio del deudor».

4 Sobre ello, *vid*., M. M. Pascual González (2008, pp. 119-125).

5 En este sentido, J. F. Hurtado González (2001, pp. 443-481) [versión electrónica VLEX-215976, p. 2].

6 En este sentido, J. F. Hurtado González (2001, p. 2), para el que esta es una cuestión fundamental para el correcto enfoque de los motivos de oposición a la providencia de apremio, pues si se «salvaguarda correctamente el derecho del contribuyente a la tutela judicial efectiva mediante un procedimiento contradictorio en el momento de la determinación de la deuda se elimina la posibilidad de que este alegue motivos que debieron resolverse previamente en un momento procesal anterior al que se desarrolla el procedimiento de apremio».



El presupuesto temporal se configura en torno a la necesidad de que haya finalizado el plazo de ingreso voluntario otorgado por la legislación vigente[7]. Hay que tener en cuenta, no obstante, que el deudor siempre podrá ingresar la deuda una vez finalizado el periodo voluntario de ingreso, pero antes de que se le haya notificado la providencia de apremio[8]. Lo cual nos conduce a la distinción entre periodo ejecutivo y procedimiento de apremio, dado que el comienzo del periodo ejecutivo constituye el presupuesto temporal para el inicio del procedimiento de apremio, puesto que este se incardina en aquel[9].

El tercer presupuesto es de naturaleza formal y consiste en la necesidad de que la Administración notifique al deudor el inicio del procedimiento de apremio mediante la expedición y notificación del correspondiente título ejecutivo que, como hemos señalado, se denomina «providencia de apremio». Además, dicha providencia apercibe al deudor de que en el caso de no satisfacer la deuda de forma voluntaria dentro del nuevo plazo que se le concede, se procederá a la ejecución forzosa de su patrimonio[10].

Precisamente, como bien ha explicado Martín Cano (2007), los motivos de oposición a la procedencia del procedimiento de apremio contemplados en la LGT obedecen a la ausencia de alguno de los presupuestos habilitantes de tal procedimiento y es desde esa óptica desde la que han de interpretarse tales motivos de oposición y su posible extensión a otros supuestos no expresamente contemplados en la norma[11].

1.3. DEL CARÁCTER TASADO A UN CIERTO CARÁCTER ABIERTO DE LOS MOTIVOS DE OPOSICIÓN A LA PROVIDENCIA DE APREMIO

El artículo 167.3 de la LGT contempla los motivos de oposición a la providencia de apremio, señalando que «contra la providencia de apremio solo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:

---

7 J. F. Hurtado González (2001, p. 2).

8 La jurisprudencia ha destacado de manera constante que solo vencido el plazo de ingreso de la deuda tributaria se inicia el periodo ejecutivo, una de cuyas consecuencias es la determinación o la aplicación automática del «recargo de apremio». Como señala la Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 26 de diciembre de 2011 (rec. núm. 2238/2009), «no se hace depender tal contingencia de la expedición de título habilitante alguno, sino del mero transcurso del plazo de pago en periodo voluntario». Dentro de ese periodo ejecutivo el deudor puede pagar la deuda antes de que se inicie propiamente el procedimiento de apremio.

9 Como nos recuerda la STS de 30 de abril de 2014 (rec. núm. 2987/2011), ambas figuras son «dos realidades distintas de la función recaudatoria pero relacionadas entre sí, puesto que el comienzo del periodo ejecutivo constituye el presupuesto temporal para la iniciación del procedimiento de apremio. En definitiva, el periodo ejecutivo es una realidad temporal de la recaudada que permite la satisfacción de la deuda tributaria insatisfecha en periodo voluntario, tanto de forma "espontánea" como a través de un procedimiento ejecutivo contra el patrimonio del obligado al pago».

10 En este sentido, J. F. Hurtado González (2001, p. 3).

11 *Cfr.*, R. A. Martín Cano (2007, pp. 100 y ss.).

a) Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.

b) Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en periodo voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.

c) Falta de notificación de la liquidación.

d) Anulación de la liquidación.

e) Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada»[12].

La dicción literal del precepto, que habla de que solo serán admisibles esos motivos de oposición, ha llevado a parte de la doctrina y de la jurisprudencia, en una interpretación literal y estricta del mismo, a considerar que la lista de motivos de oposición a la providencia de apremio constituye una enumeración taxativa, un *numerus clausus*, de forma que no cabe admitir cualquier otro motivo que no esté contemplado expresamente para oponerse a la providencia de apremio[13]. Sin embargo, gran parte de la doctrina y también muchas resoluciones judiciales han realizado una interpretación más flexible o amplia del precepto, admitiendo otros motivos de oposición no contemplados expresamente en el precepto, pero que guardan una identidad de razón con el fundamento que justifica la inclusión de esos motivos de oposición sí contemplados, a fin de no provocar una situación de indefensión al deudor tributario[14].

Precisamente, en ello radica el interés de este estudio, en ofrecer un análisis de los criterios jurisprudenciales más recientes en torno a la interpretación de los motivos de oposición a la procedencia de la vía de apremio y en determinar aquellos supuestos no expresamente contemplados en la LGT que la jurisprudencia viene admitiendo también en la oposición del deudor a la providencia de apremio. Y ello, además, en un momento en el que el procedimiento de recaudación, en general, y el procedimiento de apremio, en particular, han cobrado un especial relieve debido a las dificultades económicas de miles de obligados tributarios ocasionadas por la larga crisis económica de estos años y al especial «celo» puesto por la Administración tributaria en lo-

12 El precepto no ha sido objeto de desarrollo reglamentario en el vigente RGR.

13 Una revisión de las distintas posiciones doctrinales al respecto realiza J. F. Hurtado González (2001, pp. 7 y ss.).

14 En este sentido, señala A. López Díaz (2001, p. 113), que el carácter exhaustivo de los motivos de oposición «no ha impedido que tanto la doctrina como la jurisprudencia hayan admitido la alegación de otras causas que, sin encajar en la letra de las enumeradas en el artículo 138 [de la LGT-1963], responden a los mismos fundamentos de las allí existentes, o bien se derivan de la propia naturaleza del procedimiento ejecutivo». En esta misma línea, J. M. Tejerizo López (2006, pp. 208 y 209) distingue entre una línea clásica en la jurisprudencia que consiste en considerar los motivos legales como una lista cerrada, poniendo el acento en el carácter ejecutivo del procedimiento de apremio y otra postura jurisprudencial, más respetuosa con los derechos de los interesados, que postula la consideración abierta de los motivos de oposición al apremio, sobre todo cuando el procedimiento está viciado con una nulidad radical.



grar una recaudación más eficaz de las deudas tributarias, lo que, lógicamente, ha multiplicado los conflictos entre los deudores tributarios y la Administración exactora[15].

Evidentemente, y aun admitiendo una interpretación flexible de los motivos de oposición a la providencia de apremio, está claro que tales motivos deben ser limitados y que el fundamento de esta limitación radica en la posibilidad previa que ha tenido el obligado tributario de impugnar la liquidación cuando esta aún se hallaba en periodo voluntario de recaudación, fundándose en cualquier vicio determinante de su nulidad o anulabilidad. Esta limitación de oposición a los motivos que no hayan podido alegarse en la fase de determinación de la deuda tiene lugar porque el legislador es consciente del posible ánimo dilatorio del contribuyente en la oposición al procedimiento de apremio, ya que la cuestión relativa a la determinación de la deuda tributaria, en principio, no puede permanecer abierta también en esta fase de la recaudación ejecutiva de la misma[16].

Este principio viene siendo reiteradamente recordado por la jurisprudencia, para la que, como, por ejemplo, señala la STS de 22 de marzo de 2013 (rec. cas. núm. 375/2012), «un elemental principio de seguridad jurídica impide la posibilidad de debatir indefinidamente las discrepancias que se puedan suscitar entre los sujetos de la relación jurídica tributaria, y en particular, determina como lógica consecuencia que iniciada la actividad de ejecución en virtud del título adecuado, no pueden trasladarse a dicha fase cuestiones que se debieron solventar en la fase declarativa, por lo que el administrado no puede oponer frente a las correspondientes providencias de apremio motivos de nulidad afectantes a la propia liquidación practicada sino solo los referentes al cumplimiento de las garantías inherentes al propio proceso de ejecución»[17]. Si bien, la propia jurisprudencia ha matizado en numerosos casos ese principio, señalando que «ello, claro está, resulta justificado solo cuando se ha tenido oportunidad de oponer los motivos procedentes contra la liquidación, no en cambio cuando no ha existido tal posibilidad»[18].

---

[15] Como magistralmente señala J. Martín Queralt (2001, p. 12), hay una razón que se impone con evidencia meridiana al renacer de la importancia de la función recaudatoria, «los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria –y lo mismo ocurre en las dependencias municipales, provinciales y autonómicas– tienen unos objetivos recaudatorios que, de buen o mal grado, deben cumplir y esos objetivos –como no puede por menos de ocurrir atendido el volumen del gasto público– no se caracterizan precisamente por su moderación. El resultado es claro: hay que forzar la máquina. Y en ese forzar la máquina no queda pieza a la que no se le dé una vuelta de tuerca».

[16] J. F. Hurtado González (2001, p. 2) se refiere a que si no se limitaran los motivos de oposición al apremio, pudiéndose discutir nuevamente los aspectos atinentes a la determinación de la deuda tributaria, el contribuyente podría utilizar la oposición al apremio con fines dilatorios. En esta línea, R. Calvo Ortega (2005, p. 310) señala que los motivos tienen que ser necesariamente reducidos y tasados si se quiere mantener su carácter.

[17] Al respecto, *vid*., entre otras, la STS de 22 de marzo de 2013 (rec. cas. núm. 375/2012); SAN de 29 de febrero de 2016 (rec. núm. 380/2014); SAN de 21 de diciembre de 2015 (rec. núm. 84/2015); SAN de 8 de julio de 2013 (rec. núm. 353/2012); SAN de 21 de marzo de 2011 (rec. núm. 520/2009); STSJ de Madrid de 19 de enero de 2016 (rec. núm. 1338/2013), y STSJ de Madrid de 16 de enero de 2015 (rec. núm. 751/2012).

[18] Como señala, por ejemplo, la STS de 22 de julio de 2005 (rec. cas. núm. 136/2000).

Al respecto, el Tribunal Constitucional (TC) ha destacado que la limitación de los motivos de oposición a la providencia de apremio por sí misma no afecta a los medios de defensa de que se disponga frente a la liquidación que a través de la providencia de apremio se ejecuta[19].

En definitiva, el procedimiento de apremio es un procedimiento ejecutivo en el que no cabe ya reabrir el debate propio de la fase declarativa sobre los motivos de impugnación de la liquidación tributaria que sirve de base al procedimiento. Si bien, como acertadamente ha señalado la jurisprudencia, ello no puede conducir a la indefensión del obligado tributario, por lo que en aquellos supuestos en los que este no pudo hacer valer tales motivos impugnatorios contra la liquidación, cabría admitir la alegación de los mismos en la fase ejecutiva, especialmente en los casos de nulidad de pleno derecho de la liquidación tributaria[20].

1.4. LA CLASIFICACIÓN DE LOS MOTIVOS DE OPOSICIÓN A LA PROVIDENCIA DE APREMIO

En cuanto a la clasificación de los motivos de oposición del deudor tributario a la providencia de apremio, viene siendo ya clásica en la doctrina la distinción entre la oposición por *causas materiales* y la oposición por *causas formales*[21].

Como señala López Díaz (1992), las causas o motivos materiales de oposición a la procedencia del apremio son aquellas que se basan en la no concurrencia de los presupuestos materiales que legitiman a la Administración para iniciar el procedimiento de apremio[22]. Si tales presupuestos materiales son: a) la existencia de un acto administrativo; b) la finalización del periodo voluntario de ingreso y c) el incumplimiento de la obligación tributaria, las causas materiales de oposición a la procedencia del apremio se pueden agrupar en función de los presupuestos materiales a los que afectan, de la siguiente manera[23]:

a) Los que se basan en la inexistencia del acto administrativo.
b) Las causas relativas a la no finalización del plazo voluntario de ingreso.
c) Las causas de oposición fundadas en la extinción de la deuda.

---

19 Así, en la STC 73/1996, añadiendo el tribunal que «la providencia de apremio puede hallarse incluso desconectada de la firmeza de la liquidación, siendo una pura consecuencia del impago de la misma y de la ejecutividad inmediata del acto administrativo».

20 Sobre ello, *vid*., M. Ruiz Garijo (2014, pp. 333 y 334).

21 Sobre ello, *vid*., entre otros, A. López Díaz (1992, pp. 411 y ss.); F. Serrano Antón (1998, pp. 73 y ss.); R. A. Martín Cano (2007, pp. 99 y ss.).

22 A. López Díaz (1992, p. 412).

23 En este sentido, entre otros, *vid*., A. López Díaz (1992, pp. 413 y ss.); R. A. Martín Cano (2007, p. 101 y ss.).



Respecto a los motivos formales de oposición, serían los que afectarían al contenido de la providencia de apremio como acto iniciador del procedimiento[24].

2. MOTIVOS MATERIALES DE OPOSICIÓN A LA PROVIDENCIA DE APREMIO

2.1. MOTIVOS QUE SE FUNDAMENTAN EN LA INEXISTENCIA DEL ACTO ADMINISTRATIVO

A la vista de los motivos de oposición enumerados en el artículo 167.3 de la LGT, los supuestos contemplados en la letra c), *falta de notificación de la liquidación*, y en la letra d), *anulación de la liquidación*, son los que podríamos considerar como causas que se fundan en la inexistencia del acto administrativo.

Sin embargo, no solo debemos tener en cuenta ambos motivos, sino, en la línea con lo que hemos señalado anteriormente en relación con la admisibilidad como motivo de oposición de la nulidad radical de la liquidación, también han de tenerse en cuenta otros motivos no contemplados expresamente que impliquen la *inexistencia de la liquidación*, la cual debe ser considerada siempre como motivo de oposición a la providencia de apremio. Y ello porque es imprescindible y totalmente relevante la existencia de un acto administrativo que actúe como título habilitante o fundamento de la ejecución[25].

2.1.1. Falta de notificación de la liquidación

La Administración no solo produce actos administrativos sino que también tiene la función de comunicar los mismos al interesado. Como ha señalado el TC en repetidas ocasiones, «la finalidad de la notificación es comunicar la resolución en términos que permitan cumplir la obligación, presentar alegaciones o formular los recursos oportunos»[26]. Por lo tanto, el TC entiende que cuando la notificación impida el cumplimiento de esa finalidad estará vulnerando el artículo 24.1 de la Constitución española (CE), el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, por lo que estaremos ante una situación de indefensión del interesado, lo que supone un efectivo y real menoscabo del derecho de defensa[27].

---

24 *Cfr.*, A. López Díaz (1992, p. 423).

25 Como destaca A. López Díaz (1992, p. 413), «para que la ejecución pueda llevarse a cabo, resulta imprescindible la existencia de un acto administrativo declarativo previo, válido y eficaz. No concurriendo tal circunstancia, la ejecución resulta improcedente».

26 *Vid.*, STC 155/1989.

27 *Vid.*, SSTC 149/1988 y 78/1999.

No obstante, la colisión entre la notificación defectuosa y la tutela judicial efectiva debe relativizarse. El TC ha establecido que la notificación defectuosa no siempre produce vulneración del artículo 24.1 de la CE, sino solamente cuando impide el cumplimiento de su finalidad: permitir al destinatario de un acto conocerlo para cumplirlo o recurrirlo. Lo importante no es el escrupuloso cumplimiento de los formalismos, sino el logro de las garantías materiales a cuyo servicio está el procedimiento[28].

La notificación de los actos tributarios constituye, pues, un presupuesto para la eficacia de los mismos; estos han podido ser válidamente emitidos, pero hasta que no se produzca su notificación al interesado no producen efectos. De manera que para que el acto de liquidación tributaria pueda servir de base al procedimiento ejecutivo, es necesario que sea eficaz, esto es, que haya sido notificado al interesado[29]. En definitiva, la notificación es un requisito de eficacia de los actos administrativos y una garantía para el contribuyente[30].

Las notificaciones en materia tributaria se han de ajustar a lo dispuesto en los artículos 109 a 112 de la LGT y 114 y 115 bis del RGGI, cuyo contenido se refiere con carácter general a cualquier procedimiento de aplicación de los tributos, en tanto que el artículo 102 de la LGT se refiere concretamente a la notificación de las liquidaciones tributarias. El artículo 109 de la LGT establece que se aplican también las normas administrativas generales con las especialidades establecidas en los artículos 110 a 112 de la propia LGT, lo cual comporta, en definitiva, la aplicación de los artículos 40 y 41 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante, LPAC).

Las notificaciones se practicarán por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción, la fecha, la identidad de quien recibe la notificación y el contenido del acto notificado. Estos medios pueden ser los tradicionales, como el correo y el agente notificador, u otros que cumplan los requisitos legales, como los telegramas, los medios electrónicos, informáticos y telemáticos. La vigente regulación pretende que en materia de notificaciones esté presente el principio de recepción de la notificación, y no el de conocimiento del acto notificado, por lo cual, cuando el interesado o su representante rechacen la notificación, se harán constar en el expediente las circunstancias del intento de notificación y se tendrá la misma por efectuada a todos los efectos legales[31]. Esta con-

---

28 *Vid*., STC 78/1999.

29 *Cfr*., A. López Díaz (1992, p. 415).

30 En la STS de 13 de junio de 2012 (rec. núm. 2665/2008), se califica a la notificación como «[...] un deber impuesto por la ley a la Administración, en cuanto constituye un requisito a cuyo cumplimiento se condiciona la eficacia de los actos administrativos, como desde la perspectiva de la garantía para el administrado –de ahí que su carácter este expresamente reconocido en el artículo 36 de la Ley 1/1998– en cuanto que le permite conocer el contenido de un acto administrativo para que, caso de no estar de acuerdo, pueda impugnarlo».

31 Así se establece en los artículos 111.2 de la LGT y 114.1 del RGGI (RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos).



secuencia no se producirá, sin embargo, cuando quien rechace la notificación sea cualquier otra persona facultada para recibirla en ausencia del interesado o de su representante, procediéndose entonces a la notificación por comparecencia (art. 112 LGT).

No obstante, de acuerdo con el artículo 113 de la LGT, las liquidaciones que se dicten en el procedimiento y los acuerdos de enajenación de bienes embargados deberán ser notificados con arreglo a lo dispuesto en los artículos 110 a 112 de la LGT, lo que significa que deberá intentarse en estos casos concretos la notificación personal, y solo si esta no fuera posible, se intentará la notificación por comparecencia[32].

Respecto a la forma de efectuar la notificación, aunque predomina la notificación individual, el artículo 102.3 de la LGT recoge la posibilidad de realizar notificaciones de forma colectiva para aquellos tributos que se gestionan mediante documentos cobratorios colectivos.

La notificación del acto administrativo de liquidación tributaria produce dos efectos fundamentales: la exigibilidad de la deuda tributaria liquidada y la apertura del plazo de impugnación del acto de liquidación tributaria.

El hecho de realizar una notificación de forma defectuosa no solo puede producir consecuencias respecto al derecho a la tutela judicial efectiva[33], sino que, como hemos señalado, al poder considerarse como una ausencia de notificación va a constituir uno de los motivos de oposición a la providencia de apremio[34]. Reconocida la aplicación del derecho a la tutela judicial efectiva, resulta

---

[32] De acuerdo con lo señalado en el artículo 102.2 de la LGT la notificación de las liquidaciones tributarias deberá contener: a) La identificación del obligado tributario; b) los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria; c) la motivación cuando no se ajuste a los datos consignados por el obligado tributario, con expresión de los hechos y fundamentos de derecho; d) los medios de impugnación que pueden ser utilizados, con expresión de plazos para su interposición y órganos competentes; e) el lugar, plazo y forma en que debe satisfacerse la deuda tributaria, y f) su carácter de liquidación provisional o definitiva.

[33] Acudiendo a la STS de 1 de octubre de 2012 (rec. núm. 3997/2010), podemos comprobar cuáles son los principales supuestos en los que este derecho puede verse afectado: «De la Constitución se puede interpretar y extraer además que existen determinados supuestos en los que la doctrina sentada en relación con los actos de comunicación procesal practicados por los órganos judiciales resulta aplicable *mutatis mutandis* a las notificaciones de los actos y resoluciones de la Administración. Así sucede, en particular, (a) cuando el vicio en la notificación haya dificultado gravemente o impedido al interesado el acceso al proceso, (b) cuando falte la notificación personal del inicio de la vía de apremio, aunque se haya podido impugnar la liquidación tributaria, y (c) cuando en el ámbito de un procedimiento sancionador no se haya emplazado al interesado, causándole indefensión, pese a que podía ser localizado a partir de los datos que obraban en el expediente».

[34] En la STSJ de Asturias de 29 de enero de 2016 (rec. núm. 217/2015), podemos ver un caso en el que, por no haber realizado la notificación de la liquidación a la actora, se establece de forma inmediata la nulidad absoluta de la providencia de apremio. Explica el tribunal que «enfrentadas las partes litigantes en el momento de la retroacción de actuaciones decretada en el acto recurrido, al estimar uno de los motivos de oposición de la providencia de apremio, consistente en la falta de notificación de la liquidación, la alegación de parte debe ser estimada al no constar que le fuera notificado personalmente la incoación del procedimiento y el trámite de audiencia para formular alegaciones [...]».

necesario resaltar que, en materia de notificaciones, únicamente lesiona el artículo 24 de la CE la llamada indefensión material y no la formal, es decir, «si los defectos en la notificación impiden "el cumplimiento de su finalidad, tendente a comunicar la resolución en términos que permitan mantener las alegaciones o formular los recursos establecidos en el ordenamiento jurídico frente a dicha resolución con el consiguiente perjuicio real y efectivo para los interesados afectados»[35].

Lo anterior implica, básicamente, en lo que aquí interesa, que si, pese a los vicios de cualquier gravedad en la notificación, puede afirmarse que el interesado llegó a conocer el acto o resolución por cualquier medio –y, por lo tanto, pudo defenderse frente al mismo–, o no lo hizo exclusivamente por su negligencia[36] o mala fe, no cabe alegar lesión alguna de las garantías constitucionales, dado el principio antiformalista y el principio general de buena fe que rigen en esta materia[37]. La buena fe, sin embargo, no solo resulta exigible a los administrados, sino también a la Administración. En particular, esta buena fe obliga a la Administración a que, aun cuando los interesados no hayan actuado con toda la diligencia debida en la comunicación del domicilio (bien porque no designaron un domicilio a efectos de notificaciones, bien porque los intentos de notificación en el indicado han sido infructuosos), antes de acudir a la notificación mediante edictos o mediante comparecencia, intente la notificación en el domicilio idóneo, bien porque este consta en el mismo expediente, bien porque su localización resulta extraordinariamente sencilla normalmente acudiendo a oficinas o registros públicos, teniendo en cuenta que el deber de diligencia de la Administración a la hora de indagar el domicilio no tiene siempre la misma intensidad, sino que varía en función del acto que se comunica[38].

---

[35] SSTC 184/2000 (FJ 2.º) y 113/2001 (FJ 3.º).

[36] En la STS de 19 de octubre de 2015 (rec. núm. 168/2014), vemos un ejemplo en el que, por negligencia del propio obligado tributario, este no se da por enterado de la notificación (la providencia le fue notificada correctamente pero este no tuvo conocimiento de su contenido hasta días más tarde, siendo error suyo, ya que la notificación la poseía con toda la información necesaria para poder actuar). Al concurrir tal negligencia del interesado, no se consideraría vulnerado el artículo 24 de la CE y, por tanto, la notificación y la providencia de apremio se consideran correctamente realizadas pues, como señala el tribunal, «naturalmente que las notificaciones no producen efectos hasta que dan a conocer el contenido del acto notificado, pero para retrasar la fecha de la eficacia de una notificación efectuada en forma no basta con afirmar que el conocimiento fue posterior a la fecha en que aquella se produjo».

[37] En la STSJ de Castilla y León de 5 de febrero de 2016 (rec. núm. 1347/2014), vemos un supuesto en el que concurre mala fe del interesado respecto a la recepción de la notificación, explicando el tribunal que «el actor niega que se le notificase en su momento la liquidación cuya efectividad económica se exige en la providencia de apremio, lo que sería reducible al supuesto del artículo 167.3 c) de la Ley General Tributaria. Tal afirmación no resulta de lo actuado en vía tributaria, pues, constan acreditadas las notificaciones verificadas en el domicilio designado al efecto, con correcto cumplimiento de la normativa administrativa dictada al efecto y, entre otros extremos, consta que el actor pidió –y le fue concedido– el pago aplazado y fraccionado de su deuda tributaria [...]. Parece meridianamente claro que si el actor pidió el aplazamiento y fraccionamiento del pago de su deuda, fue porque se le había comunicado, tenía noticia de ella, pues no es lógico pedir tales medidas respecto de algo que no se conoce. Por lo tanto, las afirmaciones respecto a la inexistencia de notificación, no resultan admisibles en un caso como el de autos, como tampoco las referencias a indefensiones o nulidades que se contienen en el escrito rector del proceso, que son, por ello, desestimadas».

[38] En este sentido, STC 65/1999 (FJ 2.º). Buen ejemplo de esta ausencia de diligencia por parte de la Administración tributaria lo constituye el caso resuelto en la STS de 4 de junio de 2012 (rec. núm. 4376/2009), en el que se discute



En relación con la problemática que plantean las notificaciones tributarias, la jurisprudencia ha destacado que para el estudio de la eficacia de las notificaciones es necesario el análisis de las circunstancias en que se emiten y eso supone un alto grado de casuismo[39]. Específicamente, en cuanto motivo de oposición a la providencia de apremio, la falta de notificación de la liquidación tributaria o la notificación defectuosa de la misma es una de las causas más alegadas por los obligados tributarios para oponerse a la procedencia del procedimiento ejecutivo[40]. Especialmente problemáticas resultan en este ámbito las notificaciones por edictos o por comparecencia, fundamentalmente, porque, como ha destacado la jurisprudencia, deben tener un carácter subsidiario respecto a otros medios de notificación y la Administración ha de ser especialmente escrupulosa en el cumplimiento de las formalidades inherentes a este tipo de notificación[41]. Así, es necesario que se acrediten, antes de acudir a estos medios de notificación, que se han realizado los dos intentos de notificación personal en el domicilio del deudor[42]. Asimismo, es necesario que la Admi-

---

sobre si es válida la notificación de una liquidación tributaria a los exadministradores de una sociedad, con el planteamiento de si ello equivale a una falta de notificación y, en consecuencia, es posible alegarla como motivo de oposición a la providencia de apremio. El tribunal concluye decretando la nulidad de la providencia de apremio por falta de notificación de la liquidación ya que en el caso concreto la Administración tributaria conocía del cese de los administradores de la sociedad, no actuando con diligencia al notificar a los administradores cesados, ya que no podía presumirse que el obligado tributario (la sociedad) hubiera conocido la notificación de la liquidación y se hubiese podido defender con garantías.

39 Así, entre otras, la STS de 4 de junio de 2012 (rec. núm. 4376/2009).

40 Al respecto, C. Checa González (2008, pp. 217 y ss.) da cuenta de un buen número de sentencias en relación con este motivo de oposición a la providencia de apremio, que da idea de la casuística que plantea la cuestión de las notificaciones tributarias.

41 Como señala la STSJ de Madrid de 16 de enero de 2015 (rec. núm. 751/2012), la notificación edictal constituye «una ficción legal, pues la realidad nos enseña que raramente tienen los contribuyentes conocimiento de las liquidaciones tributarias notificadas por este procedimiento; al contrario, cuando se enteran es cuando ya se ha iniciado el procedimiento sin que, por tanto, les quepa la posibilidad de impugnar la liquidación por muchos y graves que sean los errores jurídicos en que pudiera haber incurrido la Administración. Por ello, han de extremarse las garantías sobre acreditación de la forma en que se han producido los intentos de notificación fallidos y de la constancia del aviso de llegada y de la permanencia de la resolución en "lista de notificaciones", para permitir al destinatario tener conocimiento de tal intento de notificación, y la posibilidad de recepción de la misma por su comparecencia personal en la oficina postal».

42 En la STSJ de la Comunidad Valenciana de 17 de septiembre de 2015 (rec. núm. 121/2012), vemos un ejemplo en el que se anulan los actos impugnados por haber realizado la Administración la notificación individual de forma incorrecta y haber pasado directamente a la notificación por edictos cuando no era totalmente imprescindible como se requiere que sea. Como concluye el tribunal, «en el caso de autos y según las circunstancias concurrentes alegadas, la notificación por el procedimiento edictal era improcedente, por no existir la debida constancia, a cargo del Servicio de Correos, del día y la hora en que se intentó la entrega de los dos repartos consecutivos, así como la hora en que se hizo la entrega del Aviso de Llegada, que normalmente será la misma que la del segundo intento, por lo que la resolución no fue debidamente notificada...». Asimismo, en la STSJ de Murcia de 31 de enero de 2017 (rec. núm. 157/2011), el tribunal anula la providencia de apremio notificada al recurrente al constatar la existencia de una notificación defectuosa llevada a cabo por comparecencia, ya que queda acreditado que entre los dos intentos previos de notificación personal en el domicilio median más de tres días, con lo que se incumple un requisito legal para considerar válidamente realizados estos intentos de notificación personal y, por tanto, resulta improcedente acudir a la notificación por comparecencia.

nistración ponga toda la diligencia debida en la realización de las notificaciones tributarias antes de acudir a la notificación por edictos[43].

Especial cuidado ha de poner la Administración tributaria a la hora de utilizar la notificación colectiva en los tributos de cobro periódico por recibo[44]. Y ello porque ha de cerciorarse no solo de que se trata, efectivamente, de un tributo de cobro periódico por recibo sino de que, aun tratándose de un tributo de estas características, los elementos esenciales de cuantificación del mismo no han variado de un periodo impositivo a otro[45]. Asimismo, la irrupción de las notificaciones electrónicas exige también de la Administración una especial diligencia para cumplir adecuadamente con sus formalidades[46].

---

43 En la STSJ de Madrid de 16 de diciembre de 2015 (rec. núm. 697/2014), vemos un caso en el que, por falta de buena fe por parte de la Administración, que se niega a realizar las investigaciones mínimas necesarias para encontrar el domicilio auténtico del interesado (pudiendo haberlo descubierto con mucha facilidad), se desestima el recurso y se considera nula la providencia de apremio que debía haber sido notificada. Como señala el tribunal, «en el presente supuesto, en efecto se produjo indefensión al IVIMA ya que los dos intentos de notificación de las sanciones impuestas se llevaron a cabo en el domicilio que constaba en el registro de vehículos en el que resultó desconocida la entidad sancionada, sin que la Corporación apelante se hubiera molestado tras el primer intento fallido, en averiguar el domicilio auténtico del IVIMA, que por ser además una entidad pública está fácilmente al alcance de cualquier ciudadano. Tras los referidos intentos, se procedió a la notificación edictal, siempre de dudosa eficacia; y sin embargo, para notificar las providencias de apremio, sí se averiguó el auténtico domicilio, y de hecho, todas ellas fueron notificadas en el domicilio correcto. Entendemos por tanto, que la notificación de las sanciones fue nula, y en consecuencia, procede anular las providencias de apremio que dimanan de aquellas».

44 De acuerdo con lo señalado por el artículo 102.3 de la LGT, «en los tributos de cobro periódico por recibo, una vez notificada la liquidación correspondiente al alta en el respectivo registro, padrón o matrícula, podrán notificarse colectivamente las sucesivas liquidaciones mediante edictos que así lo adviertan». La STC 73/1996 ha avalado la constitucionalidad de estas notificaciones colectivas, si bien ha advertido que «estas notificaciones colectivas mediante edictos se refieren a aquellas liquidaciones de tributos de cobro periódico por recibo que, de manera automática, han de girarse periódicamente sin variación ni modificación en sus elementos esenciales respecto de la primera liquidación notificada personalmente».

45 Significativa resulta la STS de 17 de mayo de 2012 (rec. núm. 122/2010), dictada en un recurso de casación para la unificación de doctrina, en la que se discute sobre la nulidad de diez providencias de apremio por el canon de saneamiento debida a la falta de notificación de las deudas reclamadas en periodo voluntario. El tribunal determina que «es difícil que, una tasa que refleja un consumo individual y singular de agua por espacio temporal determinado quepa dentro de la facultad de notificar un tributo de cobro periódico, pues la norma que contempla este supuesto (art. 124 de la LGT 230/1963 o art. 102.3 de la LGT 58/2003) parte de la base de permanencia de los parámetros fiscales que sirven de base para determinar la base imponible. Y en una tasa que grava el consumo es difícil hablar de un consumo estable y permanente para justificar la notificación colectiva». Por lo que el tribunal aprecia «una falta de notificación en periodo voluntario de las liquidaciones apremiadas; no hay prueba alguna de la notificación personal de las meritadas liquidaciones y tampoco cabe la notificación colectiva de las sucesivas liquidaciones mediante edictos que así lo adviertan pues, no consta ni la notificación de la liquidación correspondiente al alta, ni la identidad sustancial de las repetidas liquidaciones, pues son de diferente cuantía, de donde resulta que, en tales circunstancias, no cabe dar por válida, sin más, una supuesta notificación por edictos, no constando, por otra parte, en el expediente administrativo copia de dichos edictos ni de su publicación».

46 Cabe mencionar, al respecto, como la STSJ de Madrid de 7 de junio de 2011 (rec. núm. 248/2009) considera no válida la notificación de la liquidación tributaria realizada en el domicilio del contribuyente cuando este había optado por el sis-



2.1.2. La anulación de la liquidación

Este motivo de oposición a la providencia de apremio está contemplado en el artículo 167.3 d) de la LGT[47]. La anulación del acto de liquidación que sirve de fundamento al procedimiento ejecutivo de apremio, ya se produzca esta en vía jurisdiccional o a través de los correspondientes recursos administrativos o reclamaciones económico-administrativas, está claro que determina la improcedencia de la vía de apremio[48]. La nulidad de la liquidación determina que la providencia de apremio carezca de todo apoyo jurídico, lo que, en definitiva, conduce a la propia invalidez del título ejecutivo[49].

La anulación de la liquidación puede producirse antes de que se inicie el procedimiento de apremio, lo cual sucederá, normalmente, en aquellos casos en los que con la interposición de la reclamación económico-administrativa o de los recursos pertinentes se obtuvo la suspensión de la ejecución del acto de liquidación, en cuyo caso la nulidad de tal liquidación acordada por el órgano de revisión determinará la improcedencia del inicio del procedimiento de apremio, con lo cual la oposición del deudor podrá dirigirse directamente contra la providencia de apremio iniciadora de tal procedimiento ejecutivo[50]. Ahora bien, también puede suceder que si no se solicitó la suspensión de la liquidación con la interposición de las reclamaciones y recursos o si esta fue denegada por el órgano revisor, la nulidad de la liquidación sea decretada una vez que ya se haya iniciado el procedimiento de apremio, en cuyo caso el deudor puede oponerse a cualquier acto de gestión recaudatoria alegando dicha causa de improcedencia de la ejecución, lo cual debe conducir, de ser estimada, a dejar sin efecto las actuaciones llevadas a cabo a raíz de la notificación de la providencia de apremio y la propia providencia de apremio como acto iniciador del procedimiento ejecutivo, pues un acto nulo no puede producir ningún efecto y, desde luego, no los efectos derivados de su ejecución[51].

---

tema de notificación electrónica, pues, como señala el tribunal «la norma obliga a la Administración a realizar las notificaciones por vía electrónica cuando los ciudadanos optan por ese medio de comunicación, no estando facultada aquella para elegir el empleo de ese sistema de notificación u otro alternativo, por lo que solo puede emplear uno distinto cuando no es posible utilizar el medio preferente». De ahí que el tribunal concluya que «en consecuencia, la notificación de dicha liquidación realizada el día 21 de noviembre de 2007 en el domicilio fiscal de la entidad recurrente no es válida y carece de eficacia jurídica, por lo que procede anular la providencia de apremio al concurrir el motivo de oposición».

47 El mismo no se recogía en la redacción originaria de la LGT de 1963 y fue introducido en la misma en la reforma parcial de esta en 1995 (a través de la Ley 25/1995 de reforma parcial de la LGT), después de que la jurisprudencia lo hubiese ido aceptando como motivo de oposición a la providencia de apremio pese a no estar contemplado expresamente en la normativa, por ejemplo, en la STS de 10 de julio de 1990 (rec. núm. 342/1990) o en la STS de 11 de octubre de 1997 (rec. núm. 150/1993), y de que el RGR de 1990 lo contemplase ya expresamente en su artículo 99.

48 *Cfr.*, A. López Díaz (1992, p. 414); M. Ruiz Garijo (2014, p. 348).

49 Así lo ha señalado la jurisprudencia, por ejemplo, en la STS de 28 de junio de 2011 (rec. núm. 5425/2008) y en la STS de 10 de febrero de 2010 (rec. núm. 9370/2004).

50 En este sentido, A. López Díaz (1992, p. 414).

51 *Cfr.*, A. López Díaz (1992, pp. 414 y 415). Así ocurrió, por ejemplo, en la STSJ de Madrid de 19 de enero de 2016 (rec. núm. 1256/2013) en la que se estimó el recurso por concurrir el supuesto del apartado d) del artículo 167 de la

Al respecto, se ha planteado la cuestión de la extensión de los efectos que la declaración de nulidad de la liquidación debe tener sobre los actos del procedimiento ejecutivo de recaudación. En algún caso alguna resolución de los tribunales ha considerado que los efectos de la anulación de la liquidación quedan limitados a los actos dictados en el procedimiento recaudatorio que no sean firmes. Es decir, que la anulación de la liquidación no provocaría la anulación de todos los actos dictados en la vía de apremio, si estos devienen firmes y consentidos, por no haber sido impugnados en tiempo y forma[52]. Sin embargo, otras resoluciones judiciales consideran que la anulación de la liquidación anula también *todos los actos* que traigan causa del acto de liquidación anulado, con independencia de la eventual firmeza de estos otros actos del procedimiento recaudatorio[53].

Hay que tener en cuenta, asimismo, que la anulación de la liquidación puede ser total o parcial y que se puede dictar o no otra liquidación en sustitución de esta[54]. En cualquier caso, tanto la anulación parcial como la anulación total de la liquidación determinarían la nulidad de la providencia de apremio y de los subsiguientes actos del periodo ejecutivo, por lo que, en su caso, habría que proceder a dictar una nueva providencia de apremio acorde con el nuevo acto de liquidación o con la nueva deuda tributaria que es objeto de ejecución.

LGT que conllevó a la anulación de la providencia de apremio emitida respecto de las liquidaciones anuladas previamente.

52 Como ocurrió en la Resolución del TEAR de Castilla-La Mancha de 30 de octubre de 2013 en la que se desestimó la anulación de actos posteriores que fueran causa de la liquidación originaria, ya que «estaríamos ante actos firmes, pues no consta que frente a dichos actos de recaudación se haya interpuesto reclamación alguna ante este tribunal, por lo que no es posible su anulación a través de la ejecución del fallo del tribunal».

53 En este sentido, puede verse la STSJ de Castilla-La Mancha de 12 de febrero de 2016 (rec. núm. 7/2014) que afirma que si la deuda tributaria es ejecutiva y, por tanto, pueden dictarse actos de ejecución, si se anula el acto originario de liquidación, se anulan también todos los actos que traigan causa del acto anulado, y ello con independencia de su eventual firmeza. El tribunal se apoya en el artículo 66.5 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el reglamento general de desarrollo de la LGT en materia de revisión, a cuyo tenor, «cuando la resolución estime totalmente el recurso o la reclamación y no sea necesario dictar un nuevo acto, se procederá a la ejecución mediante la anulación de todos los actos que traigan su causa del anulado y, en su caso, a devolver las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora». Para el tribunal, la aplicación de este precepto supone la anulación de «todos los actos» que traigan causa del acto anulado con independencia de que los mismos sean o no firmes. No obstante, en nuestra opinión, en aras de la seguridad jurídica cuando se trate de actos firmes, se debe acudir a la revisión de oficio por nulidad de pleno derecho o a la revocación de los mismos.

54 Sobre esta cuestión resulta de interés la Resolución del TEAC de 12 de marzo de 2015 (R. G. 4203/2014), en la que considera que si se ha declarado la anulación parcial de la liquidación por razones sustantivas, en el caso de que dicten otro acto de liquidación en sustitución de aquel, deberá dictarse de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución. Por el contrario, si no se ordena la práctica de otra liquidación en sustitución de la que se anula parcialmente, acordando la retroacción de las actuaciones, no se iniciará un nuevo procedimiento, debiendo realizarse las correspondientes actuaciones tendentes a la terminación del procedimiento ya iniciado. Por el contrario, si se declara la nulidad absoluta de la liquidación, bien por razones sustantivas o de procedimiento, cabe la posibilidad de que la Administración vuelva a liquidar, pero iniciando siempre un nuevo procedimiento y con determinadas limitaciones.



Para que proceda este motivo de oposición al apremio no es necesario que la resolución o la sentencia que declare la nulidad de la liquidación sea firme[55].

2.1.3. La posibilidad de alegar frente a la providencia de apremio la nulidad de pleno derecho de la liquidación tributaria

Una de las cuestiones más interesantes que plantea el estudio de los motivos de oposición a la providencia de apremio tiene relación con el motivo que acabamos de contemplar, debido a la tendencia que tienen los obligados tributarios de alegar los posibles vicios de nulidad de la liquidación tributaria en esta fase ejecutiva, en un intento de reabrir, cuando no iniciar por vez primera, el debate sobre la validez de la liquidación tributaria que es objeto de ejecución. Sin embargo, como ya hemos señalado anteriormente, es doctrina consolidada del TS que la impugnación de la providencia de apremio no permite traer a colación los motivos de impugnación de la liquidación tributaria, salvo que estemos en presencia de una nulidad radical o de pleno derecho de esta última[56].

En definitiva, no se puede impugnar la providencia de apremio por razones que debieron haberse hecho valer en el correspondiente procedimiento de gestión tributaria en el que se determina y cuantifica la deuda tributaria, esto es, en la fase declarativa de la liquidación y en los procedentes recursos y reclamaciones que pudieron interponerse para la revisión de la misma. Es decir, no se pueden alegar en la fase ejecutiva motivos de fondo sobre la validez de la liquidación, si fue posible alegarlos previamente durante el propio procedimiento de gestión o en los correspondientes procedimientos de revisión tanto en vía administrativa como jurisdiccional de la liquidación[57].

---

[55] Como ha señalado la STS de 25 de junio de 2008 (rec. núm. 2437/2002), «es patente que si la liquidación que da cobertura a la vía de apremio es anulada, la misma suerte habrá de correr la vía de apremio seguida. El hecho de que la sentencia que anula la liquidación no sea firme no permite al tribunal sentenciador, por razones lógicas elementales, dar cobertura a la vía de apremio».

[56] Al respecto, puede verse la STS de 17 de mayo de 2012 (rec. núm. 5934/2009) o bien la STS de 22 de marzo de 2012 (rec. núm. 375/2012) en la que el recurrente alega la infracción de la sentencia recurrida por infringir el ordenamiento jurídico, al interpretar esta los motivos de oposición a la providencia de apremio en contra de la jurisprudencia del TS que admite como motivo de impugnación la nulidad de pleno derecho de la liquidación originaria. Sin embargo, en este caso el TS considera que el recurrente «no puede alegar motivos de nulidad que afecten a la liquidación originaria que se hayan podido hacer valer previamente, sino solo los referentes al cumplimiento de las garantías inherentes al propio proceso de ejecución». La jurisprudencia entiende que para que se pueda alegar la nulidad de la liquidación como motivo de oposición a la providencia de apremio, es necesario que previamente esta sea declarada nula, pues si no, seguirá gozando de la presunción de legalidad y ejecutividad que es propia de los actos administrativos irregulares o anulables mientras no sean anulados. Finalmente, el TS denegó esta pretensión al considerar que «la liquidación apremiada no era nula de pleno derecho al no darse ninguna de las causas reguladas en el artículo 217 de la LGT, pues no ha sido dictada por órgano manifiestamente incompetente, ni es constitutiva de infracción penal ni ha sido dictada prescindiendo total y absolutamente del procedimiento establecido. La liquidación apremiada podría ser, en la mejor de las hipótesis para la entidad simplemente anulable».

[57] En este sentido, STSJ de Madrid de 16 de enero de 2015 (rec. núm. 751/2012).

Otra cosa es que el obligado tributario no haya tenido la oportunidad de discutir la validez de la liquidación tributaria en la fase declarativa, de manera que negarle tal posibilidad en la fase ejecutiva le ocasione una clara indefensión contraria al artículo 24 de la CE.

Especial trascendencia tiene a este respecto la concurrencia en el acto de liquidación de una causa de nulidad de pleno derecho[58]. Recordemos que estas causas están contempladas en el artículo 217 de la LGT y son las siguientes:

a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.

b) Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.

c) Que tengan un contenido imposible.

d) Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de esta.

e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados[59].

f) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.

g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.

Como acabamos de ver, las causas de nulidad de pleno derecho implican la ilegalidad más grave que puede afectar a los actos administrativos, lo que justifica que tanto la Administración como el administrado puedan ejercitar sus acciones *sine die* a fin de restablecer la conformidad de tales actos con el ordenamiento jurídico. Ello encuentra su fundamento en el principio general de que los actos nulos de pleno derecho no son susceptibles de producir efecto alguno, sino que tan solo producen una simple apariencia externa de legalidad que pervive hasta tanto no se declare su anulación[60]. No es de extrañar, por ello, que tanto la doctrina como la jurisprudencia hayan admitido como motivo de oposición a la providencia de apremio la nulidad de pleno dere-

58 Sobre la incidencia de las causas de nulidad de pleno derecho en materia tributaria, *vid*., A. García Martínez (2008, pp. 31 y ss.).

59 En este sentido, la STSJ de Madrid de 28 de diciembre de 2015 (rec. núm. 232/2012) considera que se trata de un supuesto reservado para aquellas vulneraciones de la legalidad con un mayor componente antijurídico, debiendo ser la omisión «clara, manifiesta y ostensible» y no pudiéndose calificar como supuesto de nulidad de pleno derecho en caso de omisión de un mero trámite, salvo que el mismo sea esencial.

60 *Cfr*., D. Cuadrado Zuloaga (2003, 567 y ss.) [versión electrónica en la base documental *laleydigital360*, referencia La Ley 955/2003, p. 3].



cho de la liquidación tributaria que sirve de base a la ejecución –cuando tal nulidad no haya sido previamente declarada en la fase declarativa–, aunque tal motivo no esté contemplado de forma expresa en la lista del artículo 167 de la LGT[61]. El TS sigue manteniendo su consolidada línea jurisprudencial proclive a la admisión de la nulidad de pleno derecho de la liquidación como motivo de impugnación de la providencia de apremio, si bien, en los casos más recientes que se le plantean, lógicamente, ha de apreciar estrictamente si concurre o no alguna de las causas de nulidad de pleno derecho contempladas en el artículo 217 de la LGT[62]. Los TSJ de las comunidades autónomas, por su parte, están aplicando este motivo de oposición, como es el caso de la STSJ de Madrid de 2 de julio de 2014 (rec. núm. 261/2014), que no deja lugar a dudas respecto a la admisibilidad de la nulidad de pleno derecho de la liquidación como motivo de impugnación de la providencia de apremio, trayendo a colación la doctrina jurisprudencial al respecto[63].

Un caso especial se ha planteado en relación con la nulidad de las liquidaciones tributarias que se base o fundamente en la declaración de inconstitucionalidad de una norma, dado que en este caso para respetar los efectos que el TC haya establecido para la sentencia que declara la inconstitucionalidad, no van a poder ser atacadas las liquidaciones que hubiesen adquirido firmeza, si así lo ha establecido en cuanto a la limitación de sus efectos la propia sentencia del TC, con lo que se podrá instar un procedimiento de apremio para su recaudación o, en su caso, se podrá

---

61 Sobre ello, *vid*., D. Cuadrado Zuloaga (2003, p. 6); M. Ruiz Garijo (2014, pp. 333 y 334).

62 Una buena muestra de ello es la STS de 9 de abril de 2008 (rec. núm. 3903/2002), en la que el tribunal señala que «es cierto que existe una doctrina jurisprudencial que permite atacar la liquidación originaria a través de la impugnación de la providencia de apremio cuando existe una causa de nulidad de pleno derecho de aquella, por lo que conviene examinar su alcance». En relación con ello explica que «la sentencia de 18 de junio de 1998, que es una de las citadas por la parte recurrida, se refiere a unas liquidaciones apremiadas que fueron practicadas en virtud del Real Decreto 412/82, que fue declarado nulo por el Tribunal Supremo en su sentencia de 24 de abril de 1984, al negar a la Inspección en ese momento competencia para ello, después de dictarse la sentencia. Se trataba, pues, de liquidaciones dictadas después de haber sido anulada la disposición general en que se fundaban. Otro supuesto distinto es el que contempla la Sentencia de 27 de julio de 1995, que se refiere a sanciones por infracciones en materia de juego, impuestas al amparo del Real Decreto 1794/81, de 24 de julio, sobre el Reglamento de Máquinas Recreativas y de Azar, que infringía el principio de Reserva de Ley en materia sancionadora recogido en el artículo 25.1 de la Constitución. En esta ocasión, la Sala, tras considerar que la tesis del Abogado del Estado, sobre la imposibilidad de plantear cuestiones concernientes a la liquidación con ocasión de la impugnación de una providencia de apremio, era en términos generales correcta, matiza que se trataba de una nulidad de pleno derecho del acto que motivó la providencia de apremio, nulidad que se comunicaba a esta, como había sostenido la Sala en sus sentencias de 17 de junio de 1989 (Sección Segunda) y 10 de julio de 1990 (Sección Séptima)».

63 Como señala la citada STSJ de Madrid de 2 de julio de 2014, «Ciertamente, la nulidad de pleno derecho de la liquidación no se encuentra literalmente mencionada en el art. 167.3 LGT como motivo de impugnación de la providencia de apremio, pero ha sido admitida como motivo de impugnación de la misma por reiterada doctrina del Tribunal Supremo (entre otras, SSTS de 1 de junio de 1991, 24 de febrero, 20 de junio y 27 de julio de 1995, 9 de diciembre de 1996, 11 de octubre de 1997 y 18 de junio de 1998), y uno de los supuestos de nulidad de pleno derecho es el de la vulneración por una disposición administrativa, como es una ordenanza, de otra norma de rango superior (art. 62.2 LRJ y PAC), que es lo que aquí ha ocurrido, declarándolo así el Tribunal Supremo por sentencia firme en la que se confirma la nulidad de pleno derecho del art. 3.2 b) de la ordenanza de autos».

continuar con el procedimiento de apremio ya iniciado[64]. La cuestión ha sido tratada por el TC a raíz de recursos de amparo interpuestos por los contribuyentes y este ha decidido en el sentido de que no son atacables las situaciones consolidadas no susceptibles de ser revisadas con fundamento en la sentencia que establezca la inconstitucionalidad de la norma tributaria en cuestión[65].

2.2. MOTIVOS DE OPOSICIÓN QUE SE FUNDAMENTAN EN LA NO FINALIZACIÓN DEL PERIODO VOLUNTARIO DE INGRESO DE LA DEUDA TRIBUTARIA

Principalmente en este motivo se pueden alegar todas aquellas circunstancias que impliquen la falta de inicio del periodo ejecutivo. Se encuentran reguladas en el artículo 167.3 b) de la LGT, las cuales son: *la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación*[66].

2.2.1. La solicitud de aplazamiento y fraccionamiento

La finalización del periodo voluntario de ingreso constituye el segundo de los requisitos materiales para la procedencia del apremio, por lo que en tanto no finaliza dicho periodo la deuda no es ejecutable, pudiendo el obligado tributario oponerse a la providencia de apremio[67]. En el periodo voluntario de pago, las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento del pago de la deuda tributaria deberán presentarse dentro de los plazos señalados en los artículos 62.1, 62.2 o 62.3, según los casos, de la LGT. Los efectos de la presentación de la solicitud en el periodo

---

64 Sobre esta problemática, *vid*., F. Serrano Antón (1998, p. 151 y ss.); Ruiz Zapatero, G. G. (2009).

65 Como señala la STC 38/2011, «han de considerarse situaciones consolidadas no susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta sentencia, no solo aquellas situaciones que hayan sido definitivamente decididas por resoluciones judiciales con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 de la LOTC), sino también, por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 de la Constitución), todas aquellas otras que no hubieran sido impugnadas en la fecha de publicación de esta sentencia, es decir tanto los pagos ya efectuados de cuotas no recurridas, como las devengadas y aún no pagadas, que no estén pendientes de reclamación o recurso administrativo o judicial interpuestos dentro de plazo antes de dicha fecha, a partir de la cual esta sentencia producirá todos los efectos que le son propios». En el mismo sentido puede verse la STC 13/2012, en la que el tribunal no concede el amparo al contribuyente, en relación con la impugnación de una providencia de apremio girada para el cobro de una liquidación del impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente, impuesto que había sido declarado inconstitucional, porque la sentencia de inconstitucionalidad del citado impuesto limita sus efectos a las liquidaciones que no sean firmes y la liquidación controvertida sí lo era porque no se impugnó en tiempo.

66 El precepto también se refiere a la compensación (parece que hay que interpretar la solicitud de compensación), sin embargo, siendo la compensación una forma de extinción de la obligación tributaria, entendemos que su lugar está en el artículo 167.3 a) de la LGT, cuando establece como motivo de oposición la extinción total de la deuda tributaria, y en relación con el mismo nos referiremos posteriormente a la compensación como causa de oposición al apremio.

67 *Cfr*., A. López Díaz (1992, p. 418).



voluntario de pago impiden el inicio del periodo ejecutivo durante la tramitación de dichos expedientes, pero no el devengo del interés de demora desde la finalización de ese plazo voluntario[68]. Es por ello que no procederá la apertura de la vía de apremio hasta que, en su caso, la Administración haya resuelto de forma expresa en sentido negativo la solicitud presentada por el deudor tributario[69]. En este caso, la Administración deberá notificar al deudor tributario el acuerdo de denegación del aplazamiento y/o fraccionamiento solicitado antes de emitir y notificar la providencia de apremio[70]. Ahora bien, si concedido el aplazamiento y/o fraccionamiento, el obligado tributario incumple con los requisitos exigidos por la Administración en relación con la aportación de garantías o con las condiciones establecidas para el pago aplazado y/o fraccionado de la deuda, la Administración podrá iniciar la vía de apremio para el cobro de la totalidad de la deuda pendiente de pago[71].

En cambio, en el periodo ejecutivo, la solicitud se podrá presentar en cualquier momento anterior a la notificación del acuerdo de enajenación de los bienes embargados. Respecto a los efectos que causa la presentación de la solicitud en el periodo ejecutivo, habrá que distinguir si la solicitud de aplazamiento y/o fraccionamiento se presenta antes de que la Administración dicte y notifique la providencia de apremio, en cuyo caso, la Administración no podrá dictar la providencia de apremio hasta que, en su caso, resuelva sobre la solicitud de aplazamiento y/o fraccionamiento[72], del caso en el que ya se haya iniciado el procedimiento de apremio, ya que en este

---

68 En este sentido, *vid*. la contestación de la DGT a la Consulta V0648/2013, de 1 de marzo.

69 La jurisprudencia suele traer a colación la doctrina sentada en la STS de 20 de junio de 2003 (rec. núm. 7941/1998), a cuyo tenor, «la presentación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento implica una voluntad clara de pagar, pero en las condiciones de aplazamiento o fraccionamiento que acuerde la Administración tributaria, de manera que, conforme a la doctrina que mantiene esta Sala, la petición de aplazamiento o fraccionamiento implica de por sí la suspensión preventiva del ingreso y, en consecuencia, no procede dictar providencia de apremio, con su correspondiente recargo, mientras la Administración tributaria no resuelva definitiva y expresamente dicha petición. El aplazamiento o fraccionamiento es una modalidad de pago de manera que el contribuyente que solicita el aplazamiento o fraccionamiento, está ofreciendo el pago de la deuda tributaria, pero en condiciones distintas. El procedimiento de apremio no debe, pues, iniciarse porque la solicitud de aplazamiento y/o fraccionamiento nunca puede tener el mismo efecto o consecuencia que la falta de pago de la deuda».

70 En la STSJ de Canarias de 15 de abril de 2013 (rec. núm. 1387/2010), se observa un caso en el que se admite este motivo de oposición a la providencia de apremio porque la denegación de la solicitud de aplazamiento y fraccionamiento se efectúa después de que la Administración hubiese emitido y notificado la providencia de apremio.

71 Es lo que sucede, por ejemplo, en la STSJ de Asturias de 15 de julio de 2016 (rec. núm. 372/2015), en la que la Administración tributaria dicta providencia de apremio, que el tribunal considera correcta, ante la falta de cumplimiento de la formalización de la garantía por parte del obligado tributario.

72 En este sentido puede verse la SAN de 11 de junio de 2007 (rec. núm. 371/2005), para la que «debe tenerse en cuenta que la petición de aplazamiento y fraccionamiento del pago de la deuda tributaria, se solicita antes que se dicte y notifique la providencia de apremio, y que la Administración tiene conocimiento de dicha petición, y no obstante ello, dicta la providencia que hoy es objeto de impugnación, por ello, y encontrándonos con un supuesto semejante al recogido en la doctrina del Tribunal Supremo procede estimar el recurso interpuesto, anulando la providencia de apremio».

caso no se suspende el procedimiento y la Administración puede continuar con el procedimiento de apremio durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento. No obstante, se deberán suspender las actuaciones de enajenación de los bienes embargados hasta la notificación de la resolución denegatoria del aplazamiento o fraccionamiento.

La solicitud de aplazamiento y/o fraccionamiento deberá contener necesariamente los datos identificativos del obligado al pago, de la deuda, las causas de aplazamiento, y, por regla general, se acompañará de la correspondiente garantía (arts. 65.3 y 82 de la LGT y 46.2 del RGR)[73]. No cabe alegar aplazamiento para oponerse a la providencia de apremio cuando se han incumplido por parte del obligado tributario los requisitos de la solicitud, o no se han subsanado los defectos advertidos de la misma, o cuando no se han aportado las garantías necesarias en los plazos señalados por el RGR[74]. A tal efecto, basta con que la Administración dirija al obligado un único requerimiento de subsanación, con ampliación del plazo para cumplimentarlo si fuese necesario, no quedando aquella obligada a emitir sucesivos requerimientos hasta que el obligado tributario subsane los defectos observados[75].

En el caso de que la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento presentada en el periodo voluntario de ingreso fuese denegada, según lo dispuesto en el artículo 52.4 del RGR, con la notificación del acuerdo denegatorio se iniciará el plazo de ingreso regulado en el artículo 62.2 de la LGT. De no realizarse el ingreso en dicho plazo, comenzará el periodo ejecutivo y deberá iniciarse el procedimiento de apremio. Además, los intereses de demora se notificarán independientemente de la resolución denegatoria y se computarán desde el fin del periodo voluntario hasta la fecha del ingreso realizado dentro del plazo establecido en el artículo 62.2 de la LGT, o hasta el fin de dicho plazo si el ingreso no se produce en el mismo. A tal efecto, hay que tener en cuenta que no es necesaria la firmeza del acuerdo de denegación del aplazamiento y/o fraccionamiento para que se inicie el periodo ejecutivo y para que se puedan dictar y notificar las correspondientes providencias de apremio[76].

---

73 Como bien se desprende de la Resolución del TEAC de 30 de septiembre de 2015 (R. G. 5208/2014), en el caso de que la solicitud no incluya los datos precisos o no vaya acompañada de la documentación especificada, el órgano competente le requerirá al obligado tributario para que subsane el defecto. Si el obligado tributario no atendiese este requerimiento de subsanación o si, atendiéndolo, la documentación aportada fuese insuficiente, se inadmitirá o se denegará, respectivamente, la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y la Administración tributaria podrá, en consecuencia, iniciar el procedimiento de apremio mediante la notificación de la oportuna providencia de apremio si es que el plazo para atender el requerimiento de subsanación hubiese finalizado con posterioridad al plazo de ingreso voluntario, esto es, si la deuda se encontrase ya en el periodo ejecutivo.

74 Tal y como se establece en la Resolución del TEAC de 30 de septiembre de 2015 (R. G. 5208/2014), la suficiencia jurídica y económica de las garantías ofrecidas debe ser apreciada por el órgano competente para tramitar el aplazamiento o fraccionamiento tal y como indica el artículo 48.4 del RGR. Se puede denegar el aplazamiento/fraccionamiento solicitado por resultar insuficiente la documentación aportada de los bienes ofrecidos en garantía.

75 Esta doctrina es establecida, por ejemplo, en la Resolución del TEAC de 30 de septiembre de 2015 (R. G. 5208/2014).

76 En este sentido, Resolución del TEAC de 30 de septiembre de 2015 (R. G. 1430/2015).



Si la resolución sobre el aplazamiento y/o fraccionamiento fuese estimatoria, llegado el vencimiento del plazo concedido sin que se hubiera efectuado el pago de las cantidades aplazadas, si la deuda estuviese garantizada se instará la ejecución de las garantías para satisfacer esas cantidades, y solo en los supuestos de inexistencia o insuficiencia de dichas garantías se seguirá el procedimiento de apremio contra los bienes del deudor tributario, siempre y cuando, naturalmente, no se produjera durante todo este tiempo el pago de la deuda tributaria[77].

Asimismo, dentro de los factores que pueden retrasar la finalización del periodo voluntario de ingreso, debemos considerar las moratorias legalmente concedidas, las cuales producen efectos similares al aplazamiento. De tal forma que, en tanto no concluya el nuevo plazo fijado en la moratoria, tampoco será procedente el apremio, por cuanto no habrá finalizado el periodo voluntario de ingreso[78].

2.2.2. Otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación

2.2.2.1. La suspensión de la ejecutividad del acto de liquidación

El artículo 167.3 b) alude también como motivo de oposición a la providencia de apremio a «otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación». Esta cláusula tiene un cierto carácter abierto o residual, pudiendo caber en la misma, en definitiva, cualquier causa que implique la suspensión del procedimiento de recaudación. El artículo 165 de la LGT y, en conexión con el mismo, el artículo 73 del RGR establecen una serie de causas que pueden dar lugar a la suspensión del procedimiento de recaudación. Algunas de esas causas, como la compensación de la deuda o la prescripción ya son contempladas específicamente también como motivos de oposición a la providencia de apremio, pero la causa contemplada en esos preceptos que realmente tiene una gran incidencia de cara a la impugnación de la eventual providencia de apremio es la suspensión de la ejecutividad del acto de liquidación que es objeto de ejecución en el correspondiente procedimiento de apremio. La suspensión de la ejecutividad de la liquidación (o del acto administrativo que es objeto del apremio) se va a producir en los casos en los que el interesado interponga contra los mismos reclamaciones económico-administrativas y recursos (tanto en vía administrativa como jurisdiccional) y solicite y obtenga, aportando para ello la correspondiente garantía del pago, la suspensión de la ejecución del acto.

La primera cuestión que plantea el análisis de este motivo de oposición es si es necesario que se acuerde la suspensión por el órgano de revisión para que pueda el deudor oponer la misma

---

77 Ejemplificativa resulta la SAN de 20 de enero de 2016 (rec. núm. 71/2015) en la que al no atenderse el ingreso de una de las fracciones del pago, en aplicación de los artículos 54 y 74 del RGR se procedió a la ejecución del aval aportado en garantía del cumplimiento del pago fraccionado.

78 *Cfr*., A. López Díaz (1992, p. 419).

a la procedencia del apremio o si es suficiente que se haya presentado la solicitud de suspensión para que ya pueda operar la misma como oposición a la providencia de apremio. La jurisprudencia ha sido clara al respecto, considerando que la solicitud de la suspensión del acto impide la procedencia del apremio en tanto en cuanto el órgano competente decida sobre la misma[79]. Recientemente, además, el TS en su Sentencia de 19 de julio de 2017, dictada en un recurso de casación para unificación de doctrina (rec. 2731/2016), ha sentado la doctrina de que «hallándose pendiente de contestación o, en su caso, notificación de la contestación, una solicitud de suspensión de ejecución interesada con ocasión de la interposición de un recurso o reclamación, resolución planteada contra la liquidación de cuya ejecución se trata, no procede emitir la providencia de apremio sobre la deuda derivada de dicha liquidación».

Más aún, el artículo 46.2 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (en adelante, RGRVA), dispone que en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas si la solicitud de suspensión se realizara en el periodo voluntario de pago, esta suspendería cautelarmente el procedimiento de recaudación en tanto el tribunal no decidiera sobre su admisión o no a trámite[80]. Con base en este artículo, por tanto, no sería posible iniciar un procedimiento ejecutivo en tanto no se resuelva la solicitud de suspensión formulada ante el órgano económico-administrativo[81].

Cuando la suspensión acordada por el órgano de revisión sea levantada, por ejemplo, en el caso de que se confirme la validez del acto impugnado, se deberá notificar así al órgano de recaudación y este no podrá proceder automáticamente a emitir la providencia de apremio, sino que deberá comunicar al interesado la circunstancia del levantamiento de la suspensión, indicándole el plazo del periodo voluntario que aún le resta para el ingreso de la deuda, concluido el cual procederá la vía de apremio[82].

---

79 Sobre esta cuestión se ha pronunciado reiteradamente la jurisprudencia, como, por ejemplo, en la STS de 28 de abril de 2014 (rec. núm. 4900/2011), en la que se sostiene que «la Administración no puede iniciar la vía ejecutiva en tanto la decisión sobre la suspensión penda de los órganos económicos-administrativos... conculca los artículos 9, 24.1 y 106.1 de la Constitución, contraviniendo la seguridad jurídica, el derecho a la tutela judicial efectiva y la prohibición de indefensión, así como el sometimiento de la actividad administrativa al control de legalidad». En el mismo sentido, STS de 27 de diciembre de 2010 (rec. núm. 182/2007); STS de 15 de junio de 2009 (rec. núm. 3474/2003); SAN de 15 de diciembre de 2014 (rec. núm. 216/2014).

80 En el caso de que la deuda se encontrara en periodo ejecutivo, señala el artículo 46.2 del RGRVA que la solicitud de suspensión no impedirá la continuación de las actuaciones de la Administración, sin perjuicio de que proceda la anulación de las efectuadas con posterioridad a la fecha de la solicitud si finalmente llegase a producirse la admisión a trámite.

81 De no actuar así, como ha señalado la STS de 4 de junio de 2010 (rec. núm. 352/2005), se conculcaría el derecho constitucional a la tutela cautelar que impide la ejecutividad de un acto administrativo mientras esté pendiente una solicitud de suspensión.

82 Como explica la STS de 14 de abril de 2010 (rec. núm. 15/2005), el contribuyente «debe conocer con certeza cuál es el periodo de tiempo que aún le resta para realizar el pago voluntario, pues puede ocurrir que por razón de ciertas



Asimismo, si formulada la solicitud de suspensión esta fuese inadmitida *a limine* por el órgano de revisión, hasta que no se le notifique al interesado tal inadmisión la Administración tributaria no puede adoptar acuerdos de ejecución del acto, esto es, no puede iniciar la vía de apremio para el cobro de la deuda[83].

Otra cuestión de interés que se suscita en relación con la suspensión de la ejecutividad del acto como consecuencia de su impugnación es la relativa a la posibilidad de prolongación de la suspensión obtenida en la vía económico-administrativa a la vía judicial. A tal efecto, la jurisprudencia ha admitido tal posibilidad con fundamento en el artículo 233 de la LGT, dejando sentado que para que ello sea posible es necesario que se solicite la continuidad de tal suspensión con ocasión de la interposición del recurso ante el órgano jurisdiccional y, además, que se comunique a la Administración tributaria tal circunstancia[84]. La jurisprudencia muestra ejemplos en los que, por incumplir el obligado tributario alguno de esos dos requisitos respecto a la suspensión en vía contencioso-administrativa, se considera procedente la providencia de apremio[85]. No obs-

---

vicisitudes no tome conocimiento de la resolución denegatoria de la reclamación o recurso, y se encuentre con una vía de apremio abierta por haberse realizado el cómputo del periodo de pago voluntario a partir del momento que la Administración tuvo conocimiento de aquella resolución, con las consecuencias que ello lleva consigo, en orden a la restricción en los motivos de impugnación y a la producción de intereses legales y recargo por mora en el pago». En este sentido, señala la STSJ de la Comunidad Valenciana de 23 de marzo de 2015 (rec. núm. 2765/2011), que «la Sala entiende que la Administración no puede acudir a la vía de apremio automáticamente tras la confirmación en última instancia administrativa de una liquidación cuya ejecutividad ha estado provisionalmente suspendida, debiendo el órgano de gestión, una vez recibidas las actuaciones ejecutivas del órgano que hubiera resuelto el recurso, dirigir necesariamente una notificación expresa al interesado en ejecución de lo resuelto, advirtiéndole de que ha quedado sin efecto la suspensión, y concediéndole un plazo para el ingreso en periodo voluntario, con apercibimiento de acudir al procedimiento de apremio en otro caso».

83 En este sentido, STS de 28 de abril de 2014 (rec. núm. 4900/2011) y STSJ de Canarias de 10 de abril de 2015 (rec. núm. 53/2013).

84 En este sentido, como señala la STS de 4 de junio de 2012 (rec. núm. 342/2010), «la más reciente jurisprudencia, superando la anterior doctrina, considera que solo se mantiene la suspensión producida en vía administrativa cuando el interesado comunique a la Administración tributaria, en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo que ha interpuesto dicho recurso y ha solicitado la suspensión en el mismo. Si concurren dichos requisitos: interposición en plazo del recurso contencioso-administrativo, con petición de suspensión, y comunicación de esta circunstancia a la Administración tributaria, se mantiene o continúa la suspensión, siempre que la garantía que se hubiere aportado en vía administrativa conserve su vigencia y eficacia, hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada».

85 Es el caso, por ejemplo, de la SAN de 9 de diciembre de 2014 (rec. núm. 76/2014), en la que el contribuyente no solicitó la continuidad de la suspensión en vía contencioso-administrativa ni comunicó nada al respecto a la propia Administración tributaria, o el caso de la STSJ de Murcia de 6 de febrero de 2015 (rec. núm. 542/2010), en el que «la interesada interpuso recurso contencioso-administrativo ante esta Sala, pero no consta –ni siquiera es alegado– que este escrito fuera presentado a la Oficina Gestora o que, de otro modo, le comunicara la interposición de dicho recurso con petición de suspensión ante el citado órgano jurisdiccional, tal y como exige el art. 233.8 LGT. Por lo que, no existiendo constancia de que la recurrente actuara conforme a las prescripciones legales reguladoras de la extensión de efectos de la suspensión en vía económico-administrativa a la judicial, no puede deducirse la concurrencia de vicio o defecto alguno en el acuerdo resolutorio del recurso de reposición recurrido que pudiera provocar

tante, los tribunales en algunos casos en los que pese a que el interesado no haya comunicado a la Administración tributaria la solicitud de suspensión (o la continuidad de la misma) en vía contencioso-administrativa, pero en los que consideran que la Administración tributaria ha podido tener conocimiento de ello por otra vía, al amparo del artículo 24 de la CE, han realizado una interpretación menos rigorista respecto al cumplimiento del requisito de la comunicación por parte del interesado a la Administración tributaria, y han considerado válido este motivo de oposición a la providencia de apremio dictada por la misma, consistente en la suspensión en vía judicial de la ejecutividad del correspondiente acto administrativo[86].

Al respecto, en algún caso se ha planteado la aplicación analógica de lo dispuesto en el artículo 233 de la LGT respecto a la continuidad de la suspensión acordada en vía administrativa también en vía judicial cuando se produce el paso del conflicto a la jurisdicción constitucional a través del recurso de amparo, pero en estos casos los tribunales han rechazado tal posibilidad al no estar expresamente prevista en la norma[87].

---

su anulación, al igual que sucede con la providencia de apremio». Así se establece, también, en la SAN de 9 de junio de 2016 (rec. núm. 63/2015), que trae a colación, al respecto, el apartado 7 de la Resolución de 21 de diciembre de 2005, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos y Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), por la que se dictan criterios de actuación en materia de suspensión de la ejecución de los actos impugnados mediante recursos y reclamaciones y de relación entre los Tribunales Económico-Administrativos y la AEAT, en el que se señala que, «[...] cuando habiendo mediado suspensión en vía económico-administrativa, el interesado no hubiere comunicado en tiempo y forma a la AEAT la interposición de un recurso contencioso-administrativo con solicitud de suspensión, no se mantendrá la suspensión producida en vía administrativa...».

86 Así, por ejemplo, en la STSJ de Asturias de 13 de abril de 2015 (rec. núm. 900/2013), en la que la recurrente no llevó a cabo en plazo la comunicación a que se refiere el artículo 233.8 de la LGT. Ahora bien, el tribunal parte de *la ratio del artículo 233.8 de la LGT que está en proteger al contribuyente de ejecuciones precipitadas*, es decir, *evitar la ejecución cuando la tutela jurídica cautelar está presente*, y en el presente caso, aunque no se cumplió formalmente la comunicación a que se refiere el citado precepto, no se debe olvidar que la ejecución inmediata de un acto administrativo tiene relevancia en el alcance del artículo 24 de la Constitución, pues están en juego intereses que se intentan proteger, y si está acreditada la interposición del recurso contencioso-administrativo en plazo, con solicitud de suspensión, después concedida, en el que fue parte la propia Administración, frente al rigorismo que se pretende en la resolución recurrida, ha de prevalecer la suspensión pretendida en vía judicial pendiente, que incluso actuaría de forma sobrevenida, cuando la tutela cautelar había sido sometida a los tribunales y posterior pronunciamiento favorable a la misma, sin que además sea procedente iniciar la vía de apremio cuando está pendiente el pronunciamiento judicial, pues aquella irregularidad procedimental no puede afectar negativamente a la suspensión interesada en vía judicial perjudicando a quien ejercita el derecho a solicitar la suspensión, previamente suspendida en vía administrativa (ejecución de resolución sancionadora) que incide en el derecho a la tutela judicial efectiva, por lo que procedía mantenerla hasta el pronunciamiento judicial, y por tanto, «en casos como el presente en que se interpone el recurso contencioso-administrativo con solicitud de suspensión en plazo, una interpretación del artículo 233.8 de la LGT, conforme al artículo 24.1 de la Constitución, en relación con el artículo 167.3 b) de dicha ley, lleva a la estimación del recurso».

87 Así, por ejemplo, en la SAN de 21 de diciembre de 2015 (rec. núm. 42/2015), la recurrente pretendía la aplicación analógica del artículo 233.8 de la LGT, al tránsito a la vía constitucional del recurso de amparo. Sin embargo, la Sala no acogió tal pretensión, ya que el recurso de amparo es un recurso extraordinario que tiene una regulación muy distinta y unos motivos específicos muy limitados que requieren trascendencia constitucional.



2.2.2.2. La suspensión del procedimiento recaudatorio por la declaración de concurso de acreedores del obligado tributario

Un supuesto distinto de suspensión del procedimiento de recaudación a este que acabamos de ver, basado en la suspensión de la ejecutividad del acto administrativo con ocasión de los recursos y reclamaciones interpuestos contra el mismo, se produce en aquellos casos de entidades declaradas en concurso de acreedores respecto a las providencias de apremio dictadas contra ellas, esto es, en aquellos casos de concurrencia de procedimientos de ejecución, uno universal como es el concurso de acreedores y otro singular como es el procedimiento administrativo de apremio. A estos efectos, con base en el artículo 55 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, resulta claro que si la notificación de la providencia de apremio tuvo lugar con posterioridad a la fecha de declaración del concurso, concurre el motivo de oposición del artículo 167.3 b) de la LGT de otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación y, por tanto, no procedería la providencia de apremio[88].

2.3. CAUSAS BASADAS EN LA AUSENCIA DE INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

2.3.1. La extinción total de la deuda tributaria

Este motivo está regulado actualmente en el artículo 167.3 a) de la LGT, que se refiere a la «extinción total de la deuda o a la prescripción del derecho a exigir el pago». Las formas de extinción de la deuda tributaria están previstas en el artículo 59.1 de la LGT y en el artículo 32 del RGR, que mencionan el pago, la prescripción, la compensación, la deducción sobre transferencias, la condonación, los medios previstos en la normativa aduanera y se cierran estos preceptos con una cláusula residual que señala a «los demás medios previstos en las leyes», por lo que cualquier otro medio apto para extinguir la deuda tributaria podrá también ser tenido en cuenta a efectos de la posible concurrencia de este motivo de oposición a la providencia de apremio[89]. El fundamento de estos motivos de oposición al apremio estriba en la ausencia del presupuesto material del incumplimien-

88 Es lo que ocurre, por ejemplo, en la SAN de 25 de marzo de 2013 (rec. 538/2011). La sentencia, con apoyo en la doctrina del TS, no deja lugar a duda de que «declarado el concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor pero podrán continuarse aquellos procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiera dictado providencia de apremio y las ejecuciones laborales en las que se hubieran embargado bienes del concursado, todo ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso, siempre que los bienes objeto de embargo no resulten necesarios para la continuidad profesional o empresarial del deudor».

89 Hay que tener en cuenta que el artículo 167.3 b) de la LGT menciona expresamente a la compensación como motivo de oposición a la providencia de apremio, si bien, como hemos indicado ya, al tratarse de una forma de extinción de la obligación tributaria su clasificación más adecuada se encuentra entre los motivos de oposición contemplados en el artículo 167.3 a) que obedecen a la ausencia de deuda tributaria como presupuesto material habilitante de la procedencia de la vía de apremio.

to de la obligación tributaria para que tal procedimiento ejecutivo sea procedente. Está claro que si la deuda tributaria, cuya satisfacción al ente público acreedor constituye la prestación de la correspondiente obligación tributaria, se ha extinguido antes del inicio del procedimiento de apremio, no cabe dictar ya la providencia de apremio, pues tal procedimiento ejecutivo carecería de objeto[90].

A continuación nos vamos a referir brevemente a las formas habituales de extinción de la obligación tributaria, incluida la compensación, y, posteriormente, trataremos con un poco más de detalle la prescripción de la obligación tributaria, pues esta causa de oposición al apremio sí que ha planteado una cierta conflictividad en su apreciación por los tribunales.

El pago es la forma natural de extinción de la deuda tributaria. A través del mismo, el deudor satisface a la Administración tributaria las pretensiones de contenido económico en las que consiste la deuda tributaria, que resulta así extinguida y el deudor liberado, tal y como establecen los artículos 60-65 de la LGT[91].

En lo que a efectos de este trabajo respecta, conviene resaltar que será de gran relevancia el momento del pago, ya que, en principio, supondrá el instante a partir del cual el obligado tributario quedará liberado de su obligación tributaria[92]. Para que el pago sea oponible frente a la providencia de apremio, hay que tener en cuenta que el mismo se puede realizar en el periodo voluntario de ingreso o una vez finalizado el mismo, esto es, una vez iniciado el periodo ejecutivo pero siempre que se lleve a cabo antes de la iniciación del procedimiento de apremio, o lo que es lo mismo, antes de que se notifique al interesado la providencia de apremio. Si el pago se realiza una vez iniciado el procedimiento de apremio, concluirá con ello tal procedimiento ejecutivo al haberse logrado a través del mismo la satisfacción de la deuda tributaria.

El pago debe ser íntegro, es decir, debe cubrir la totalidad de la deuda tributaria. En el caso de que el deudor haga un pago parcial de la deuda, el procedimiento de apremio será procedente para la recaudación de la cantidad dejada de ingresar[93]. Si el pago parcial se realiza en periodo voluntario, la providencia de apremio solo se expedirá por la cantidad dejada de ingresar. Sin em-

---

90 Así es admitido por la jurisprudencia, por ejemplo, en el caso de la SAN de 13 de abril de 2015 (rec. núm. 153/2014) en la que el tribunal comparte el planteamiento de la recurrente y entiende que concurre la causa de oposición a la vía de apremio del apartado a) del artículo 167.3 de la LGT por cuanto «a la recurrente, en su condición de avalista, no se le puede exigir más cantidad que la efectivamente garantizada, habiendo quedado extinguida la deuda objeto de reclamación al haber sido abonada en su totalidad la cantidad exigible».

91 *Cfr*., L. M. Cazorla Prieto (2015, p. 291).

92 En relación con ello, C. Checa González (2008, pp. 194 y ss.) comenta diversas sentencias en las que se resuelven conflictos en relación con la fijación del momento del pago de la deuda tributaria, en casos en los que el pago se realiza a través de entidades colaboradoras en la recaudación tributaria y se produce algún error o retraso en la transmisión o recepción de los fondos a la Administración tributaria.

93 Así, por ejemplo, en el caso planteado en la SAN de 30 de septiembre de 2013 (rec. núm. 193/2012), en el que el contribuyente había llevado a cabo un pago parcial de la deuda tributaria, no tenido en cuenta por la Administración a la hora de dictar la correspondiente providencia de apremio.



bargo, si el ingreso se lleva a cabo una vez iniciado el procedimiento de apremio, la realización de los bienes se llevará a cabo únicamente por la cantidad no ingresada.

En el ámbito tributario la posibilidad de compensación de la deuda tributaria se regula en los artículos 71 a 74 de la LGT. De acuerdo con lo previsto en el artículo 71.1 de la LGT, las deudas tributarias de un obligado tributario podrán extinguirse total o parcialmente por compensación con créditos reconocidos por acto administrativo a favor del mismo obligado. Como regla general, la compensación durante el periodo voluntario de pago se realiza a instancia del obligado tributario. A tal efecto, tal y como señala el artículo 72.2 de la LGT, la presentación de la solicitud de compensación en periodo voluntario impedirá el inicio del periodo ejecutivo de la deuda concurrente con el crédito ofrecido, si bien, como establece el artículo 72.3 de la LGT, la extinción de la deuda se producirá en el momento de la presentación de la solicitud o cuando se cumplan los requisitos exigidos para las deudas y los créditos, si este momento fuera posterior[94]. En periodo ejecutivo la compensación también puede ser solicitada por el obligado tributario, en cuyo caso, de extinguirse totalmente la deuda, no habrá lugar al inicio del procedimiento de apremio, si aún no había sido notificada la providencia de apremio, o, en caso de haberse iniciado ya el procedimiento ejecutivo, el acuerdo que declare la extinción de la deuda tributaria por compensación pondrá fin al mismo. Pero, sobre todo, en el periodo ejecutivo cabe la posibilidad, con carácter general, de que la propia Administración tributaria proceda a una compensación de oficio de la deuda tributaria del obligado tributario[95].

No obstante, el artículo 73.1, párrafo segundo, de la LGT prevé que la Administración pueda compensar también de oficio, durante el plazo de ingreso en periodo voluntario, las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de un mismo procedimiento de comprobación *limitada o de inspección, así como de la práctica de una nueva liquidación por haberse anulado* otra anterior.

La condonación se regula en el artículo 75 de la LGT y supone el perdón total o parcial de las deudas tributarias. Desde la perspectiva tributaria, las deudas no pueden condonarse si no es excepcionalmente y en virtud de la ley[96].

---

94 La STSJ de Madrid de 1 de marzo de 2017 (rec. núm. 703/2015) nos ofrece un ejemplo de anulación de la providencia de apremio por haber tenido lugar la solicitud de compensación de la deuda con anterioridad a la emisión del título ejecutivo, siendo así que, como señala el tribunal «la compensación de la deuda realizada a favor de D. Epifanio tiene efectos retroactivos a la fecha en que fue solicitada (17 de octubre de 2012), y tiene la virtud de extinguir la deuda existente, desplegando sus efectos para los restantes deudores solidarios».

95 Respecto a la circunstancia de que no sea necesaria la notificación de la providencia de apremio para proceder a la compensación de oficio, sino tan solo de que se haya iniciado el periodo ejecutivo, salvo lo dispuesto en el apartado segundo del artículo 73.1 de la LGT, se ha pronunciado, por ejemplo, la Resolución del TEAC de 30 de octubre de 2014 (R. G. 5179/2013), en la que el tribunal ha sentado el criterio de que «no es necesaria la notificación de la providencia de apremio para proceder a la compensación de oficio de una deuda siempre que haya transcurrido el periodo voluntario de ingreso. Debe reseñarse que de exigirse en todo caso la notificación previa de la providencia de apremio para que la Administración pudiera acordar de oficio la compensación, siempre sería una solución más desfavorable para los obligados tributarios, pues la deuda a compensar estaría ya incrementada en el recargo de apremio ordinario del 20 % más los intereses de demora devengados desde el inicio del periodo ejecutivo».

96 *Cfr.*, A. Menéndez Moreno (2015, p. 243).

2.3.2. La prescripción del derecho a exigir el pago y la prescripción del derecho a liquidar

Como ha destacado el profesor Falcón (1992), la prescripción como categoría general del ordenamiento se caracteriza «por producir sus efectos en virtud del no ejercicio del derecho por su titular –lo que gráficamente se ha denominado el "silencio" de la relación jurídica– durante el plazo fijado por la ley»[97]. La prescripción tributaria constituye un modo de extinción de la obligación tributaria cuando se produce el silencio de la correspondiente relación jurídico-tributaria tanto del sujeto activo como del obligado tributario. Los distintos supuestos de prescripción tributaria están contemplados en el artículo 66 de la LGT y, desde la óptica de nuestro estudio, esto es, como posibles motivos de oposición a la providencia de apremio, nos interesan el supuesto contemplado en la letra a) del precepto, «el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación», esto es, la llamada prescripción del derecho a liquidar, y el supuesto contemplado en la letra b) del precepto mencionado, «el derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas o autoliquidadas», esto es, la llamada prescripción del derecho a recaudar.

Resulta evidente que como forma de extinción total de la obligación tributaria, cuando la prescripción de la deuda o, lo que es lo mismo, la prescripción del derecho a liquidar, sea declarada al margen del procedimiento recaudatorio de apremio, a raíz, por ejemplo, de la impugnación de la liquidación tributaria, la misma podrá ser alegada frente a la providencia de apremio, pues no en vano el artículo 167.3 a) de la LGT contempla como motivo de oposición a la providencia de apremio la extinción total de la deuda, y este efecto lo produce la prescripción del derecho de la Administración a determinar o liquidar la deuda tributaria[98]. En pocas palabras, cuando la prescripción de la deuda tributaria se haya decretado por un órgano de revisión o se haya apreciado de oficio por la Administración en la fase declarativa, se habrá extinguido totalmente la deuda tributaria, y no tendrá ya objeto el procedimiento ejecutivo de apremio.

Al distinguir el artículo 167.3 a) de la LGT entre la extinción total de la deuda y la prescripción del derecho a exigir el cobro de la misma, parece claro también que el obligado tributario podrá oponer frente a la providencia de apremio, precisamente, la prescripción, no del derecho de la Administración a liquidar, sino del derecho de la Administración a recaudar la deuda liquidada[99]. Para ello, lógicamente, han debido transcurrir los cuatro años del plazo de prescripción

[97] Falcón y Tella, R. (1992, p. 49).

[98] Como señala, en este sentido, la STS de 20 de febrero de 2013 (rec. 3597/2009), la naturaleza ejecutiva del procedimiento de apremio «no impide reconocer la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria apremiada que se declare en otro procedimiento o proceso».

[99] En este sentido, por ejemplo, resulta muy clara la STSJ de Madrid de 19 de enero de 2016 (rec. núm. 1338/2013), cuando señala que «de entrada, solo será invocable la prescripción de la acción de cobro frente a actos o decisiones que entrañen exigibilidad o requerimiento de pago en relación con deudas previamente liquidadas, pero no cuando lo que se impugna es un acto no de cobro, sino de liquidación o determinación de la deuda tributaria».



sin que la Administración haya ejercido su acción de cobro y sin que el obligado tributario haya tampoco llevado a cabo las actuaciones tendentes al pago de la deuda[100].

Ahora bien, el principal problema que se ha planteado en relación con la prescripción como motivo de oposición a la providencia de apremio es el de si es posible alegar frente a la misma la prescripción del derecho de la Administración a liquidar, cuando tal prescripción no ha sido previamente declarada o apreciada por la Administración en la fase declarativa, esto es, si es posible alegar por primera vez la prescripción de la deuda tributaria como reacción a la providencia de apremio notificada al obligado tributario y ello, lógicamente, en aquellos casos en los que, dadas las circunstancias, no concurriría la prescripción del derecho de la Administración a recaudar, pues concurriendo esta prescripción del derecho a recaudar ya hemos visto que no habría problema en alegarla como motivo de oposición al apremio.

Al respecto, el TS ha sentado en estos casos la doctrina de que sí es posible alegar la prescripción del derecho a liquidar frente a la providencia de apremio, al no tener ningún sentido el apremio de una deuda tributaria inexistente[101]. Si bien, matizando que, como consecuencia de la naturaleza ejecutiva de la vía de apremio, no se puede dilucidar en esa fase si se produce o no la prescripción de la deuda apremiada, salvo en los casos en los que, de no hacerlo, se cause indefensión al obligado al pago[102].

---

[100] En el caso de que no sea así, el motivo no tendrá posibilidad alguna de prosperar, como ocurrió, por ejemplo, en la SAN de 21 de diciembre de 2015 (rec. núm. 84/2015) en la que se desestimó el recurso por no haber transcurrido el plazo prescriptivo de cuatro años exigido por la LGT.

[101] Señala, al respecto, la STS de 20 de marzo de 2012 (rec. núm. 6119/2008) que «la lógica impone que pueda oponerse a la providencia de apremio la extinción total por prescripción de la deuda tributaria apremiada, pues ningún sentido tendría un procedimiento de apremio que pretende satisfacer por vía ejecutiva una deuda tributaria inexistente». Para el tribunal, «puestos en relación los artículos 59.1 ["las deudas tributarias podrán extinguirse [...] por prescripción..."], 66, letras a) y b) ["prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos: a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas"] y 69.3 ("la prescripción ganada extingue la deuda tributaria") de la Ley General Tributaria de 2003, resulta evidente que la extinción de las deudas tributarias puede producirse tanto por la prescripción del derecho a liquidarlas como por la prescripción del derecho a exigir su pago». Es por ello que concluye el tribunal señalando que «no puede excluirse de plano como motivo de oposición a la providencia de apremio la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria apremiada, esto es, cabrá oponer a la providencia de apremio que la deuda tributaria que pretende ejecutarse coactivamente se extinguió totalmente por haber prescrito el derecho de la Administración a liquidarla». En el mismo sentido, STS de 17 de mayo de 2012 (rec. núm. 4234/2009), STS de 14 de septiembre de 2012 (rec. núm. 4975/2010) y STS de 20 de febrero de 2013 (rec. núm. 3597/2009).

[102] Como señala la STS de 20 de marzo de 2012 (rec. núm. 6119/2008), «la naturaleza ejecutiva del procedimiento de apremio no impide declarar la prescripción del derecho de la Administración tributaria a exigir el pago de la deuda apremiada; tampoco reconocer la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria apremiada que se declare en otro procedimiento o proceso, pero no permite dilucidar si se produjo o no la prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar la deuda tributaria apremiada, salvo que, de no hacerlo, se genere la indefensión del obligado al pago». En el mismo sentido, STS de 17 de mayo de 2012 (rec. núm. 4234/2009), STS de 14 de septiembre de 2012 (rec. núm. 4975/2010) y STS de 20 de febrero de 2013 (rec. núm. 3597/2009).

3. MOTIVOS FORMALES DE OPOSICIÓN A LA PROVIDENCIA DE APREMIO

3.1. LA OMISIÓN O EL ERROR EN LA IDENTIFICACIÓN DEL OBLIGADO TRIBUTARIO

El artículo 167.3 e) de la LGT contempla como motivo de oposición a la providencia de apremio el «error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada». Este motivo de oposición trata de posibilitar la defensa del obligado tributario frente a determinados errores u omisiones formales de que adolezca el título ejecutivo y que hagan que el mismo no tenga validez y no pueda surtir eficacia. El precepto alude a dos errores u omisiones manifiestos en la emisión de la providencia de apremio que, desde luego, impedirían que la misma desplegase su eficacia, cual es el error en la persona del deudor al que va dirigida o, directamente, la omisión de tal extremo, así como, en su caso, el error u omisión de la deuda apremiada.

Respecto al error u omisión del deudor en la providencia de apremio, la jurisprudencia muestra ejemplos en los que este defecto formal suele producirse, así, en los casos en los que ha operado una sucesión en la actividad empresarial entre distintos sujetos, lo que puede conducir a la confusión de la Administración tributaria a la hora de emitir la correspondiente providencia de apremio[103]. También el supuesto de la sucesión de las obligaciones tributarias en el caso de las personas físicas puede generar algún problema de identificación del deudor tributario[104].

103 Así, por ejemplo, en la SAN de 14 de enero de 2013 (rec. núm. 133/2011), la AN estimó que concurría en el caso el motivo de oposición a la providencia de apremio contemplado en la letra e) del artículo 167.3) de la LGT, pues había un error en el contenido de la providencia de apremio que afectaba a la «identificación del verdadero deudor, esto es, del sujeto del que traía causa la liquidación». Y ello con base en que Repsol Petróleo, SA no era la entidad frente a la que se tenía que seguir el procedimiento de apremio, sino que esta era Repsol Comercial de Productos Petrolíferos, SA, que como sucesora de la entidad Petrodis había adquirido el papel de obligada tributaria a título de contribuyente. Algo similar sucede en la SAN de 2 de febrero de 2015 (rec. núm. 64/2014) en la que la notificación de la providencia de apremio se hace a una entidad que aunque pareciese sucesora de la entidad deudora principal, sin embargo, no se llega a probar relación alguna con la misma. Como señala la AN, «de la narración de hechos se desprende la existencia, al menos aparente, de un confusionismo de identidad y personalidades de las entidades intervinientes, que no están debidamente justificadas por la Administración ejecutante, y que impide que se pueda identificar debidamente quien era el deudor real de la liquidación apremiada, pudiendo contener un error la providencia de apremio al tiempo de identificar al deudor apremiado».

104 Como sucede en los hechos que están en la base del conflicto resuelto por la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Santander de 8 de enero de 2015 (rec. núm. 361/2013), en relación con una providencia de apremio para el cobro del impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) de unos inmuebles que formaban parte del caudal relicto de una herencia, pues, como advierte la sentencia, «ni se recurre la liquidación, ni la providencia de apremio, ni el embargo, ni se alega ni sostiene la nulidad de tales actos por dirigirse a un sujeto pasivo equivocado, un heredero concreto cuando los bienes forman parte de una herencia yacente». Esto es, el juez advierte de la circunstancia del error en el sujeto pasivo, que no es el heredero sino la herencia yacente al tiempo de dictarse la providencia de apremio, si bien en el caso concreto no se atacó la providencia de apremio por esta causa, sino que el recurso se circunscribió a solicitar la suspensión de la vía de apremio.



En el marco de la asistencia mutua internacional en materia recaudatoria se pueden plantear problemas a la hora de identificar correctamente al deudor tributario[105]. Y ello porque entre los distintos ordenamientos internos de los diferentes Estados pueden existir disparidades en la configuración de algunas categorías subjetivas de deudores u obligados frente a la Hacienda pública[106]. Especialmente conflictiva podría resultar en estos casos la posibilidad de dirigir la acción de cobro contra el tercero poseedor de los bienes, si bien, como destaca la profesora Ribes (2012), en la actualidad la Administración tributaria española se halla legitimada para formular contra dicho sujeto no solo solicitudes de cobro, sino también de información e incluso de adopción de medidas cautelares, habida cuenta de la inserción de un apartado 6 en el artículo 35 de la LGT[107], en virtud del cual «también tendrán la consideración de obligados tributarios aquellos a los que se pueda imponer obligaciones tributarias conforme a la normativa sobre asistencia mutua»[108].

En el caso de existir varios deudores tributarios se debería expedir una providencia de apremio a cada uno de ellos, salvo que nos encontremos en el caso de solidaridad en la posición pasiva de la obligación tributaria[109].

3.2. LA OMISIÓN O EL ERROR RESPECTO A LA DEUDA TRIBUTARIA

El error u omisión respecto a la deuda tributaria igualmente invalidaría la providencia de apremio, pues, como hemos indicado, se trata de un título ejecutivo dirigido precisamente al cobro de

---

[105] No podemos olvidar, al respecto, que el artículo 177 nonies de la LGT asimila el *instrumento de ejecución* que se suele expedir en el marco de la asistencia mutua de recaudación a la providencia de apremio, constituyendo, pues, tal instrumento título suficiente para iniciar el procedimiento de recaudación, por lo que tendrá la misma fuerza ejecutiva que la providencia de apremio para proceder contra los bienes y derechos del deudor. Si bien, como también puntualiza el artículo 177 decies de la LGT, contra el instrumento de ejecución no serán admisibles los motivos de oposición recogidos por el artículo 167.3 de la LGT referidos a la providencia de apremio. Esto último, que desde nuestro punto de vista resulta criticable, no debe interpretarse, lógicamente, en el sentido de que no puedan oponerse materialmente tales motivos de oposición, sino que más bien obedece a la necesidad de salvaguardar la distribución competencial entre las distintas autoridades fiscales en el procedimiento de asistencia mutua, en la que normalmente la revisión del título ejecutivo corresponderá al Estado requirente de la asistencia mutua y no al requerido. Un ejemplo de ello se ve en la STSJ de Cataluña de 8 de noviembre de 2013 (rec. núm. 157/2013).

[106] En este sentido, *vid*., A. Ribes Ribes (2012, p. 135).

[107] A través del Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público, a través del cual se ha operado la transposición de la Directiva 2010/24/UE al ordenamiento español, mediante la introducción de las modificaciones pertinentes en la LGT.

[108] A. Ribes Ribes (2012, p. 135). Como destaca esta autora, «se soslayan, de este modo, los eventuales obstáculos derivados de la imposibilidad de cursar la providencia de apremio al tenedor de los bienes, por no tener la condición de obligado tributario, cuestión esta acreedora de una gran trascendencia práctica».

[109] Como señala F. Serrano Antón (1998, p. 184), «parece que lo más coherente con el principio de seguridad jurídica es dictar una providencia de apremio por cada obligado salvo cuando la relación es unívoca, es decir, cuando la deuda responde a una idéntica relación como ocurre en los casos de solidaridad en los que existen varios cotitulares».

la deuda tributaria que es objeto del procedimiento de apremio en el patrimonio del deudor. A tal efecto, es necesaria una adecuada identificación de los elementos esenciales de la deuda o deudas tributarias apremiadas para evitar la indefensión que en caso contrario se generaría al obligado tributario[110]. Así, entre otras omisiones que darían lugar a la nulidad de la providencia de apremio por este motivo, se encontraría el incluir los intereses, pero sin relacionarlos con ninguna deuda tributaria; el concretar las sanciones, pero sin hacer alusión a la infracción cometida o al expediente del que proviene la sanción; el mencionar un título impositivo genérico, como tasa de basuras o el IBI, por varios periodos impositivos, pero sin concretar de qué vivienda se trata ni la cuantía de la deuda debida por cada ejercicio o periodo impositivo[111].

3.3. OTROS MOTIVOS DE CARÁCTER FORMAL QUE INVALIDARÍAN LA PROVIDENCIA DE APREMIO

La cuestión que nos planteamos es si solo estos vicios formales en la confección de la providencia de apremio son oponibles frente a la misma o si, por el contrario, son oponibles también otros vicios formales, no mencionados expresamente en el artículo 167.3 de la LGT que, como sabemos, enumera los motivos de oposición a la providencia de apremio.

Frente a un cierto sector jurisprudencial que, basándose en una interpretación estricta de la lista de motivos de oposición a la providencia de apremio contenida en el artículo 167.3 de la LGT, entiende que no cabe oponer frente a la misma otros defectos formales que no sean la existencia de error u omisión que impidan la identificación del deudor o de la deuda tributaria, entendemos, por el contrario, que sí que sería posible oponer frente a la providencia de apremio otros defectos o motivos de carácter formal que afecten al título ejecutivo y que conlleven, lógicamente, la nulidad del mismo[112].

En efecto, en algunas ocasiones los tribunales rechazan que contra la providencia de apremio se puedan oponer otros motivos formales que los enumerados en el artículo 167.3 de la LGT[113]. Sin

---

110 En este sentido, F. Serrano Antón (1998, p. 192).

111 Estos y otros ejemplos son mencionados por F. Serrano Antón (1998, pp. 191 y 192).

112 En este sentido, señala F. Serrano Antón (1998, pp. 190 y 191), que serían observables otros defectos formales del título ejecutivo, distintos a los mencionados de forma expresa en el RGR, pero deben ser cuestiones que afecten a cuestiones fundamentales, a menciones esenciales que debe contener dicho título, no siendo alegables los defectos referidos a otras cuestiones cuya mención no es necesaria.

113 Así, por ejemplo, en el caso de la STSJ de Murcia de 19 de enero de 2015 (rec. núm. 576/2011), considera el tribunal que «la supuesta falta de firma de la providencia de apremio, no es un defecto de los que puedan ser opuestos frente a la misma según el artículo 167.3 LGT, ya que este precepto limita los defectos formales que cabe oponer frente a ella, la existencia de error u omisión que no permitan identificar al deudor o la deuda, lo que no sucede en el presente caso en el que ambas circunstancias constan con claridad en la providencia recurrida». No compartimos este criterio tan restrictivo del tribunal ya que la falta de firma de la providencia de apremio, de confirmarse, podría



embargo, para un correcto enfoque de la cuestión, tenemos que traer a colación el artículo 70 del RGR, que determina los datos que debe contener la providencia de apremio, y el artículo 71 del RGR, que señala los datos mínimos que tiene que contener la notificación de la providencia de apremio[114]. Asimismo, debemos traer a colación los requisitos que deben cumplir los actos administrativos en general para su validez y eficacia, destacadamente, que los mismos sean dictados por el órgano competente y que tengan una motivación suficiente[115]. Y es que, como ha señalado la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 25 de febrero de 2016 (R. G. 4892/2014), la posible falta de motivación de la providencia de apremio es una «causa siempre oponible a todo acto administrativo limitativo de los derechos subjetivos aunque no constituya ninguno de los motivos de oposición regulados en el artículo 167.3 de la LGT».

Además, en cuanto a la eficacia de los actos administrativos, cuando estos hayan de ser puestos en conocimiento de los interesados, queda supeditada a la notificación de los mismos y, al respecto, es importante destacar que el artículo 40.2 de la LPAC establece los requisitos de las notificaciones, entre los cuales, queremos ahora poner el acento en la obligación de que la notificación contenga el texto íntegro de la resolución. Y ello cobra interés desde la óptica de nuestro estudio, precisamente, por el entramado de relaciones que se entablan entre las Administraciones tributarias de los distintos niveles de Hacienda correspondientes a la estructura político-territorial de nuestro Estado autonómico, tanto en sentido vertical como horizontal, para la aplicación de

dar lugar a la nulidad de la misma, además, en el caso enjuiciado por esta sentencia parece que se ha creado una confusión al contribuyente por la posible existencia de una delegación de firma o delegación de competencia que no se hace constar fehacientemente en la notificación de la providencia de apremio.

[114] De acuerdo con el artículo 70 del RGR la providencia de apremio debe contener: a) nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio del obligado al pago; b) concepto, importe de la deuda y periodo al que corresponde; c) indicación expresa de que la deuda no ha sido satisfecha, de haber finalizado el correspondiente plazo de ingreso en periodo voluntario y del comienzo del devengo de los intereses de demora; d) liquidación del recargo del periodo ejecutivo; e) requerimiento expreso para que se efectúe el pago de la deuda, incluido el recargo de apremio reducido, en el plazo a que se refiere el artículo 62.5 de la LGT; f) advertencia de que en caso de no efectuar el ingreso del importe total de la deuda pendiente en dicho plazo, incluido el recargo de apremio reducido del 10 %, se procederá al embargo de sus bienes o a la ejecución de las garantías existentes para el cobro de la deuda con inclusión del recargo del apremio del 20 % y de los intereses de demora que se devenguen hasta la fecha de cancelación de la deuda; g) fecha de emisión de la providencia de apremio. Por su parte, el artículo 71 del RGR establece los datos mínimos necesarios que tiene que contener la notificación de la providencia de apremio: a) lugar de ingreso de la deuda y del recargo; b) repercusión de costas del procedimiento; c) posibilidad de solicitar aplazamiento o fraccionamiento de pago; d) indicación expresa de que la suspensión del procedimiento se producirá en los casos y condiciones previstos en la normativa vigente; e) recursos que procedan contra la providencia de apremio, órganos ante los que puedan interponerse y plazo para su interposición.

[115] Recordemos que con carácter general en relación con la producción de los actos administrativos señala el artículo 34.1 de la LPAC que «los actos administrativos que dicten las administraciones públicas, bien de oficio o a instancia del interesado, se producirán por el órgano competente ajustándose a los requisitos y al procedimiento establecido». Asimismo, el artículo 35.1 de la LPAC indica que «serán motivados, con sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho», entre otros, los previstos en el apartado a), esto es, «los actos que limiten derechos subjetivos o intereses legítimos».

los tributos[116]. Estas relaciones interadministrativas han tenido un especial desarrollo en relación con la recaudación ejecutiva de los ingresos tributarios y de otros ingresos de derecho público de las comunidades autónomas y de las entidades locales, que se ha concretado, fundamentalmente, en la firma de numerosos convenios de colaboración para la recaudación ejecutiva de los ingresos correspondientes a las comunidades autónomas o a determinadas entidades locales con la AEAT y de los ingresos correspondientes a un buen número de municipios con sus respectivas diputaciones provinciales o con la Administración tributaria de la correspondiente comunidad autónoma. La cuestión es que estos convenios de colaboración para la recaudación ejecutiva llevan a cabo una distribución de funciones entre las Administraciones tributarias que los suscriben[117]. La función principal de estos convenios estriba en atribuir a la AEAT o, en su caso, a las diputaciones provinciales o a las Administraciones tributarias autonómicas, el ejercicio de las competencias que se especifican en el respectivo convenio respecto a la recaudación ejecutiva de los tributos y demás ingresos públicos previstos en el convenio. Ello ha dado lugar normalmente a que se disocie la emisión de la providencia de apremio, que corresponderá al órgano competente de la Administración tributaria a la que se atribuye el rendimiento o recaudación del tributo, y la notificación de la providencia de apremio (y el desarrollo de otros actos del procedimiento tendentes al cobro de la deuda), que corresponderá a la Administración tributaria que presta su colaboración en la recaudación ejecutiva, esto es, a la AEAT o, en su caso, a la Administración tributaria de la correspondiente diputación provincial o comunidad autónoma. Pues bien, esta disociación interadministrativa entre la emisión de la providencia de apremio y la notificación de la misma ha generado el problema de que la Administración tributaria colaboradora no ha notificado al obligado tributario la providencia de apremio originaria sino otro documento que contiene los datos relevantes de la providencia de apremio remitidos telemáticamente en el formato establecido en el correspondiente convenio por parte de la Administración tributaria que solicita la colaboración para la recaudación ejecutiva con base en el convenio. La cuestión que se plantea, entonces, es si la notificación de un documento distinto a la providencia de apremio originaria, aun conteniendo los datos necesarios de la misma, es un acto válido para iniciar el procedimiento de apremio y si el contribuyente puede esgrimir esta circunstancia como motivo formal para oponerse a la procedencia del apremio.

El TEAC ha tenido oportunidad de abordar esta cuestión en la Resolución de 25 de febrero de 2016 (R. G. 4892/2014), estableciendo el criterio, que compartimos, de que es necesaria la notificación de la providencia de apremio original (o copia auténtica de la misma) emitida por el órgano competente para ello, sin que, a tal efecto, se ajuste al ordenamiento jurídico la notificación de un documento diferente que se limite a recoger los datos necesarios de la providencia de

---

116 Sobre ello, en relación con la aplicación de los tributos que forman parte de la Hacienda autonómica, esto es, de los tributos cedidos y los tributos propios, *vid*. A. García Martínez (2000). Respecto a la aplicación de los tributos de la Hacienda local, *vid*. J. M. Barquero Estevan (1999) y V. M. Sánchez Blázquez (2006).

117 Se trata de *convenios competenciales* pues mediante los mismos se realiza un traslado del ejercicio de determinadas competencias de un ente a otro, articulando lo que la doctrina ha calificado como una encomienda de gestión, si bien, de caracteres atípicos, muy cercana, en cualquier caso, a la delegación intersubjetiva ascendente, como señalan A. García Martínez (2000, pp. 372 y ss.) y V. M. Sánchez Blázquez (2006, pp. 224-225).



apremio y de su notificación previstos en los artículos 70 y 71 del RGR[118]. En efecto, como señala el TEAC en la resolución referida, «no solo deben notificarse al deudor los datos procedentes de la providencia de apremio, sino la providencia misma de apremio, o cuando menos, toda la información contenida en la providencia de apremio y no solo los datos del artículo 70.2 del RGR»[119]. Para el TEAC «la notificación de la providencia de apremio ha de contener el texto íntegro de la resolución, de manera que en caso contrario dicha notificación no surte efecto. De ahí que no baste notificar al interesado determinados datos concernientes a la providencia de apremio (aunque se trate de todos los que el artículo 70.2 califica como necesarios) sino que es imprescindible notificar el texto íntegro de la providencia de apremio, esto es, el documento original (o copia auténtica) de la providencia de apremio o, al menos, toda la información contenida en dicha providencia, toda vez que dicho texto, con base en lo expuesto más arriba, habrá de contener la necesaria motivación que fundamente jurídicamente, entre otros extremos, el procedimiento aplicado y la competencia del órgano que la ha expedido y que la suscribe. Sin la notificación del texto íntegro se priva al interesado de conocer en su totalidad los fundamentos jurídicos en que se ha apoyado el órgano emisor de la providencia de apremio para dictarla, no estando aquel en condiciones de aceptar o rechazar el acto que se le notifica»[120].

A tenor de lo que acabamos de exponer, comprobamos cómo un defecto formal cual es la omisión del texto íntegro en la notificación de la providencia de apremio impide que esta pueda surtir efectos, ya que en caso contrario el interesado se encontraría en una posición de indefensión al no poder reaccionar contra ella. Así pues, con carácter general podemos afirmar que no solo los motivos formales contemplados en el artículo 167.3 de la LGT pueden oponerse a la providencia de apremio, sino también otros motivos formales de la misma, como la falta de mo-

---

118 Como se explica en la Resolución del TEAC de 25 de febrero de 2016 (R. G. 4892/2014), «la controversia se produce porque la AEAT no notifica al interesado la providencia de apremio directamente emitida por el Servei Catalá de Transit, sino que ella misma, a partir de datos contenidos en ficheros informáticos facilitados por la comunidad autónoma en virtud del convenio, elabora un documento titulado *Notificación de providencia de apremio* que es el único que notifica al deudor».

119 Como señala la Resolución del TEAC de 25 de febrero de 2016 (R. G. 4892/2014), «en el presente recurso no se está discutiendo la validez e integridad de los datos que pudieran haberse transmitido en virtud del convenio entre la comunidad autónoma y la AEAT, sino si dichos datos constituyen el texto íntegro de la providencia de apremio. De la lectura del Anexo II del convenio, en el que se contienen las especificaciones del envío mediante fichero de deudas para incorporación a la vía de apremio no cabe deducir ni que se esté transmitiendo el documento original (o copia auténtica) de la providencia de apremio ni tampoco los datos relativos a los fundamentos jurídicos en los que se apoyó el órgano de la comunidad autónoma para dictar dicho acto, ausencia que no puede ser suplida por los órganos de la AEAT».

120 La AEAT ha tomado buena cuenta de esta importante doctrina del TEAC y ha comenzado a modificar los convenios de colaboración para la recaudación ejecutiva que tiene firmados con varias comunidades autónomas para exigir la remisión en PDF de una copia de la providencia de apremio, precisamente, para evitar incurrir en este error formal susceptible de causar la nulidad de las actuaciones recaudatorias ejecutivas desarrolladas con base en el convenio. Así, por ejemplo, en la Resolución de 31 de octubre de 2017, del Departamento de Recaudación de la AEAT, por la que se publica la Adenda al Convenio con la Comunidad de Castilla y León, para la recaudación en vía ejecutiva de los ingresos de derecho público de esta comunidad autónoma (BOE de 7 de noviembre de 2017).

tivación o la falta de identificación del órgano que la emite, que impidan al obligado tributario comprobar si la misma ha sido dictada por el órgano competente para ello o conocer los motivos en los que se fundamenta la misma.

Referencias bibliográficas

Barquero Estevan, J. M. (1999). *Gestión tributaria y relaciones interadministrativas en los tributos locales*. Madrid: Montecorvo.

Calvo Ortega, R. (2005). *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario (Parte General)*. Cizur Menor: Thomson-Civitas.

Cazorla Prieto, L. M. (2015). *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Cizur Menor: Thomson-Reuters Aranzadi.

Cuadrado Zuloaga, D. (2003). La nulidad de pleno derecho de las liquidaciones como motivo de oposición a la providencia de apremio. *Actualidad Administrativa*, *23* [versión electrónica en la base documental *laleydigital360*, referencia La Ley 955/2003].

Checa González, C. (2008). Oposición a la vía de apremio. En F. Serrano Antón (Dir.), *Recaudación ejecutiva y Hacienda local*. Cizur Menor: Thomson-Civitas.

Falcón y Tella, R. (1992). *La prescripción en materia tributaria*. Madrid: La Ley.

García Martínez, A. (2008). *El procedimiento de revisión por nulidad de pleno derecho en materia tributaria*. Barcelona: Bosch.

García Martínez, A. (2000). *La gestión de los tributos autonómicos*. Madrid: Civitas.

Hurtado González, J. F. (2001). Los motivos de oposición del deudor a la providencia de apremio. *Revista de Derecho Financiero*, *260* [versión electrónica en la base de datos VLEX, referencia VLEX-215976].

Lafuente Benaches, M. (1992). *La ejecución forzosa de los actos administrativos por la Administración pública*. Madrid: Tecnos.

López Díaz, A. (2001). *Periodo Ejecutivo. Procedimiento de Apremio y Recargo*. Cizur Menor: Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, núm. 23, Aranzadi.

López Díaz, A. (1992). *La recaudación de deudas tributarias en vía de apremio*. Madrid: IEF-Marcial Pons.

Martín Cano, R. A. (2007). Motivos de oposición a la providencia de apremio. *Nueva Fiscalidad*, *5*.

Martín Queralt, J. (2001). Prólogo. En C. J. Borrero Moro, *El pago de la deuda tributaria a través de las entidades colaboradoras*. San Antonio de Benagéber (Valencia): Editorial Diálogo.

Menéndez Moreno, A. (2015). *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*. Cizur Menor: Thomson Reuters-Aranzadi.

Ribes Ribes, A. (2012). Ámbito subjetivo de la asistencia mutua recaudatoria a la luz de la Directiva 2010/24/UE y los diversos instrumentos convencionales. En M. A. Collado Yurrita y S. Moreno González (Coords.), *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*. Barcelona: Atelier.



Ruiz Garijo, M. (2014). Motivos de oposición frente a la providencia de apremio y frente a la providencia de embargo. En I. Merino Jara (Dir.) y E. Manzano Silva (Coord.), *Procedimientos tributarios: aspectos prácticos*. Barcelona: José María Bosch Editor.

Ruiz Zapatero, G. G. (2009). Los títulos ejecutivos de deudas tributarias inconstitucionales. *Quincena Fiscal*, *13*.

Pascual González, M. M. (2008). El procedimiento de recaudación en periodo ejecutivo. *Crónica Tributaria*, *126*.

Sánchez Blázquez, V. M. (2006). *Relaciones interadministrativas en la aplicación de los tributos locales*. Las Palmas de Gran Canaria: Servicio de Publicaciones del Cabildo de Lanzarote.

Sanz Larruga, F. J. (1991). *El procedimiento administrativo de apremio*. Madrid: La Ley.

Serrano Antón, F. (1998). *Los motivos de oposición a la vía de apremio*. Pamplona: Aranzadi.

Tejerizo López, J. M. (2006). Procedimiento de apremio. En R. Calvo Ortega (Dir.) y J. M. Tejerizo López (Coord.), *Los nuevos reglamentos tributarios*. Cizur Menor: Thomson-Civitas.